

TAMPEREEN YLIOPISTO
Johtamiskorkeakoulu

TULOKSELLISUUSTARKASTUKSEN TIEDONMUODOSTUS

Tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma
Pro gradu -tutkielma
Lokakuu 2013
Ohjaaja: Jan-Erik Johanson
Tekijä: Heidi Ovaska

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; tilintarkastuksen ja arvioinnin maisteriohjelma, julkisen talousjohtamisen opintosuunta
Tekijä:	OVASKA, HEIDI MARIA
Tutkielman nimi:	Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus
Pro gradu -tutkielma:	79 sivua, 2 liitesivua
Aika:	Lokakuu 2013
Avainsanat:	tuloksellisuustarkastus, metodi, Valtiontalouden tarkastusvirasto

Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on selvittää, ovatko julkiset toimielimet käyttäneet varoja tuloksellisesti. Tuloksellisuus on julkishallinnon varainkäytön kokonaisrationisoinnin oppi. Sen päämääränä on varmistaa varainkäytön taloudellisuus, tuottavuus ja vaikuttavuus. Tuloksellisuudesta puhuttaessa kyse on varainkäytön tarkoituksenmukaisuudesta, sekä oikeiden asioiden tekemistä oikein. Tutkimuksen tavoitteena on selvittää miten tuloksellisuudesta muodostetaan tietoa tuloksellisuustarkastuksella. Tutkimuksessa pohditaan tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostusta sekä sen olemuksen kautta, että selvittämällä menetot joita VTV on käyttänyt tarkastuksissaan.

Tuloksellisuustarkastus toimii tarkastuksen, arvioinnin ja tutkimuksen rajapinnoilla, käyttäen niiden menetelmiä omiin tarkoituksiinsa. Sen tiedonmuodostuksen käytännöt eivät merkittävästi eroa arvioinnista tai tutkimustoiminnasta. Institutionaalisista syistä ja sen tiedontuotannon päämäärän, eli tilivelvollisuuden takia, sitä kuitenkin tulisi pitää omana tarkastusprofessionaan. Tuloksellisuustarkastuksen keinovalikoima on lähes rajoittamaton, yhteiskuntatieteissä hyväksytyt menetot lukematomine variaatioineen käyvät tuloksellisuustarkastajan työkaluiksi.

Tutkimuksessa selvisi, että pääasiassa tuloksellisuustarkastajat tukeutuvat edelleen perinteisiin tarkastusmenetelmiin, kuten dokumenttianalyysiin ja haastatteluihin. Yksittäisissä tarkastuksissa käytetään monia menetelmiä samanaikaisesti. VTV:n käyttämät menetot ovat ajan myötä lisääntyneet ja tarkastus on mennyt tutkimuksellisempaan suuntaan. Toisaalta jotkut menetot ovat jääneet lähes kokonaan pois käytöstä, esimerkiksi benchmarkingia ei enää juuri sovelleta, vaikka se on perinteinen väline tehokkuuden arvioinnissa. Joitakin yksittäin mainittuja menetelmiä löydettiin myös, ajan myötä nähdään vakiintuvatko ne tarkastajan työkalupakkiin, vai korvautuvatko ne muilla.

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen piirteistä erotettiin tiedon kerrostuneisuus, sosiaalisuus, koherenssi ja järkeily. Kerrostuneisuus ilmenee prosessin eri vaiheissa muokkautuvana tietona esiyymmärryksestä laajempaan kokonaiskuvaan. Tiedon sosiaalisuudella tarkoitetaan hiljaisen tiedon siirtymistä tarkastettavasta organisaatiosta tarkastajalle, mutta myös tarkastajien keskinäistä hiljaisen tiedon vaihdantaa. Koherenssi ilmenee yhtenäisen laajan kokonaiskuvan muodostamisessa. Järkeilystä on tarkastuksen kohdalla aina kysymys, tarkastajan henkilökohtaiset kyvyt ohjaavat ja määrittelevät tarkastuksen lopputulosta.

SISÄLLYS

1	Johdanto	1
1.1	Aihealueen esittely	1
1.2	Aikaisemmat tutkimukset	3
1.3	Tutkimuksen tavoite, tutkimuskysymykset ja tutkimusmenetelmät	5
1.4	Keskeiset käsitteet	7
1.5	Tutkielman rakenne.....	9
2	Tuloksellisuustarkastuksen viitekehys	10
2.1	Julkinen talous ja tarkastustoiminta	10
2.2	Julkisen varainkäytön arviointi, panos-tuotos -malli	14
2.3	Agenttiteoria.....	16
2.4	Tuloksellisuusinformaatio tarkastuksen kohteena	19
3	Tuloksellisuustarkastuksen järjestytylit.....	27
3.1	Tuloksellisuustarkastuksen ja tarkastuksen suhde	27
3.2	Tuloksellisuustarkastuksen ja tutkimuksen suhde	32
3.3	Tuloksellisuustarkastuksen ja arvioinnin suhde.....	35
3.4	Tuloksellisuustarkastuksen metodit	39
4	Tuloksellisuustarkastus Suomessa, Case VTV	46
4.1	Valtiontalouden tarkastusvirasto julkisen talouden tarkastajana	46
4.2	Käytettävät aineistot ja menetelmät	49
4.3	Tutkimuksen rajoitteet ja luotettavuus	51
4.4	Luokittelu	52
5	Metodit Valtiontalouden tarkastusvirastossa	55
5.1	Käytetyt metodit.....	55
5.1.1	Dokumenttianalyysit	55
5.1.2	Haastattelut.....	56
5.1.3	Epämuodolliset tiedonhankintakeinot.....	58

5.1.4	Lomakekyselyt.....	58
5.1.5	Tarkastuskäynnit	58
5.1.6	Tapaustutkimus, harkittu otanta, poikittaisvertailu ja benchmarking	58
5.1.7	Tilastolliset ja määrälliset analyysit	59
5.1.8	Kansainväliset vertailut ja selvitykset.....	59
5.1.9	Harvoin käytetyt metodit	59
5.2	Monimenetelmäisyys, triangulaation määrä	60
5.3	Pitkittäisvertailu	61
6	Tarkastamisen, arvioinnin ja tutkimuksen rajapinnoilla	63
7	Yhteenveto	72
	Lähdeluettelo.....	75
	LIITE 1.....	80

Kuvioluettelo

Kuvio 1	Panos-tuotos -malli julkisen varainkäytön tuloksellisuuden arvioinnin ja tarkastuksen välineenä (mukaillen Pollitt ym. 1999, 10).....	15
Kuvio 2	Julkishallinnon agenttisuhteet	18
Kuvio 3	Tarkastuksen tiedonmuodostuksen perusidea.....	28

Taulukkoluetelo

Taulukko 1	Tuloksellisuustarkastuksissa 2011–2012 käytetyt metodit.....	55
Taulukko 2	Tilastolliset tunnusluvut, haastattelut	57
Taulukko 3	Tilastolliset tunnusluvut, triangulaatio	60
Taulukko 4	Käytetyt metodit VTV:ssa	62

1 JOHDANTO

1.1 AIHEALUEEN ESITTELY

Jatkuvasti kasvanut julkinen sektori, sen talouden jatkuvasti kasvava alijäämä sekä palveluiden toimimattomuus on synnyttänyt julkishallinnossa keskustelua tuloksellisuudesta, niin kotimaassa kuin kansainvälisestikin. Tuloksellisuus jaotellaan perinteisesti kolmen E:n mallin mukaan tuottavuuteen, taloudellisuuteen ja vaikuttavuuteen. Tuloksellisuuspuheen avauksena Suomessa voidaan pitää valtiovarainministeriön ohjetta vuodelta 1988, jonka taustalla oli valtion liikelaitosuudistus. Viime vuosina tuloksellisuuden vaatimukset ovat olleet näyttävästi esillä Suomen julkishallinnossa erilaisten tuottavuusohjelmien muodossa. Esimerkiksi suurimmat kaupungit on velvoitettu laatimaan tuottavuusohjelmat ja tuoreimpana kesällä 2012 tehtiin päätös laajan puolustusvoimauudistuksen toimeenpanosta. Useissa maissa julkisen sektorin toimintoihin on kohdistunut laajakantoisia reformeja uuden julkisjohtamisen (New Public Management eli NPM) nimissä jo 1970–80-luvulta lähtien (Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2005).

Tuloksellisuuskeskustelu on syntynyt demokraattisissa hyvinvointiyhteiskunnissa, joissa tarjotaan julkisia palveluita verorahoitteisesti. Kansalaisilla on oikeus vaatia vastinetta verorahoilleen ja hallinnon läpinäkyvyyttä. Julkishallinto on tilivelvollinen kansalaisilleen, se haluaa pitää kansalaiset tyytyväisinä äänestäjinä ja säilyttää yhteiskuntarauhan. Jatkuvasti globaalistuvassa ja teknologistuvassa maailmassa toimiva julkishallinto on hyvän elämän edellytys.

Tuloksellisuus on sosiaalisesti rakentunut käsite, jolla kuvataan julkishallinnon onnistumista ja tehokkuutta. Sillä pyritään julkishallinnon kokonaisrationalisointiin, se on eräänlainen ”kaiken oppi”. Sen osatekijöitä voidaan myös ymmärtää monella tavalla; tehokkuuden, taloudellisuuden ja vaikuttavuuden termit eivät ole yksiselitteisiä. Tuloksellisuutta voidaan ajatella myös jonkinlaisena sanaväännöksenä markkinarahoitteisen sektorin sanasta tulos. NPM ajattelu on iskostanut päähämme, että myös julkishallinnon pitää tuottaa tulosta, mutta koska sen asiallinen tarkoitus on eri kuin markkinarahoitteisen, on taloudenhoidolliseksi päämääräksi otettu suomalaisessa hallintokulttuurissa sana tuloksellisuus. Kun tuloksellisuuden olemassaolo on tiedostettu, on ollut loogista perustaa tarkastustoimintaa sen ympärille, sillä onhan tarkastus vanhimpia valtiollisia toimintoja.

Tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaisuus tekee siitä mielenkiintoisen ja haastavan tutkimuskohteen, ja vielä mielenkiintoisemman tarkastuskohteen. On melko paradoksaalisen kuuloista, että monitulkintaista tarkastetaan, sillä tarkastamisella perinteisesti tarkoitetaan vastaavuuden tarkastamista. ”Pitääkö jokin paikkansa?” on tarkastamiseen liittyvä kysymys. Aiemman tutkimustiedon valossa tuloksellisuustarkastukselle ei ole muodostunut selkeää identiteettiä. Se on uudehko tarkastamisen ala, joka on alati kehittyvä. Kirjoittajasta riippuen se määritellään usein joksikin tarkastuksen, arvioinnin ja tutkimuksen välimaastoon sijoittuvaksi toiminnaksi.

Kansainvälisellä tasolla tuloksellisuustarkastusta ohjeistaa INTOSAI, joka on valtioiden ylimpien ulkoisten tarkastusviranomaisten (Supreme Audit Institutions, SAIs) kattojärjestö. INTOSAI määrittelee tuloksellisuustarkastusta standardissaan ISSAI 3000 seuraavasti ”*tuloksellisuustarkastus on riippumatonta ja puolueetonta hallinnon ja toiminnan, ohjelmien ja organisaatioiden tutkimusta, jossa tarkastellaan yhdestä tai useammasta näkökulmasta kohteiden taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta, ja jonka tarkoituksena on toiminnan parantaminen.*”

Tässä tutkielmassa käsiteltävällä tuloksellisuustarkastuksella tarkoitetaan valtion ylimpien tarkastusviranomaisten (supreme audit institutions, SAIs) tekemää tuloksellisuustarkastusta. Tuloksellisuustarkastusta tekevät kuitenkin myös muut tahot. Kunnallisella tasolla tehdään tuloksellisuustarkastusta tarkastuslautakunnissa ja suuremmissa kunnissa sisäisen tarkastuksen yksiköissä (Meklin ym. 2005). Luultavasti kunnallisella tasolla tuloksellisuustarkastuksen ja toiminnantarkastuksen tekeminen lisääntyy kuntien yhdistyessä ja hallintoyksiköiden koon kasvaessa.

Tuloksellisuustarkastusta tarkasteltaessa on huomattava, että tuloksellisuustarkastus on sidoksissa maahan ja kulttuuriin, jossa sitä tehdään. Erilaisissa valtiojärjestelmissä tuloksellisuustarkastus saa erilaisia piirteitä. Vieraskieliset nimekkeetkin kertovat eroista. Ruotsissa tuloksellisuustarkastusta vastaava toiminto kulkee nimellä *effektivitetsrevision*, ja englantia puhuttaessa käytetään nimikkeitä *performance audit* ja *Value-For-Money audit*. Huomattava on, että ’tuloksellisuus’, ’effektivitet’ ja ’performance’ eivät ole selviä synonyymeja.

Tuloksellisuustarkastusta tai siihen verrattavaa tarkastusta tehdään erityisesti angloamerikkalaisten maiden ja Pohjoismaiden tarkastusorganisaatioissa. Tässä tutkimuksessa

tuloksellisuustarkastusta tarkastellaan erityisesti suomalaisesta näkökulmasta, mutta samalla suhteuttamalla sitä kansainväliseen keskusteluun.

1.2 AIKAISEMMAT TUTKIMUKSET

Yhteistyöjärjestöstä huolimatta tuloksellisuustarkastusta koskeva asiallinen diskurssi-forum, kuten aikakauskirja, puuttuu tällä hetkellä käytännöllisesti katsoen kokonaan (furubo 2009, ref. Ahonen ym. 2010, 65). Jounaali artikkeleita on julkaistu vähän ja hajanaisilta alueilta. INTOSAI on julkaissut kolme standardia liittyen tuloksellisuustarkastukseen. Verrattuna tilintarkastukseen, josta on julkaistu noin 40 standardia, on tuloksellisuustarkastuksen saama huomio vähäistä. Myös opinnäytteissä tuloksellisuustarkastus näyttää jääneen sivuhuomautusten asemaan, pääpainon ollessa tilintarkastuksella.

Käsikirjoja ja muuta kirjallisuutta on julkaistu vain kourallinen. Se saattaa johtua siitä, että jokaisen maan tarkastusviranomaiset määrittelevät itse miten toteuttavat tuloksellisuustarkastusta. Kotimaista kirjallisuutta aihepiiristä edustaa VTV:n lähinnä koulutustarkoitukseen tuottama Näkökulmia tuloksellisuustarkastukseen kokoomateos (toim. Ahonen, Turtiainen, Nurminen, Kalijärvi, Oksanen 2010), jossa tuloksellisuustarkastusta lähestytään eri näkökulmista tarkastellen sitä arviointina ja tutkimuksena. Yksittäisiä mainintoja tuloksellisuustarkastuksesta löytyy myös muilta kirjoittajilta, mutta viime vuosina se ei näytä saaneen kovinkaan suurta huomiota.

Tuloksellisuustarkastuksesta on tehty yksi suuri kansainvälinen vertaileva tutkimus, jossa vertaillaan viiden maan (Alankomaat, Ranska, Iso-Britannia, Ruotsi, Suomi) tarkastusorganisaatioita (Pollitt, Girre, Lonsdale, Mul, Summa, Waerness 1999). Tutkimuksessa käsitellään tuloksellisuustarkastusta monelta osa-alueelta, mutta tämän tutkimuksen kannalta mielenkiinto on erityisesti metodeissa. Pollitt ym. ovat eritelleet tuloksellisuustarkastuksen metodien piirteitä, arvioineet tulevaisuuden kehityssuuntaa ja tutkineet tuloksellisuustarkastusraporteista käytössä olleita metodeja.

Pollitt ym. (1999) tutkimuksessa vertailukohteina olivat Alankomaiden tarkastusorganisaatio Algemene Rekenkamer (AR), Iso-Britannian National Audit Office (NAO), Ruotsin Riksrevisionsverket (RRV), Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV) sekä Ranskan Cour des Comptes. Tosin Ranskan osalta tutkimusta metodeista ei tehty, koska tuloksellisuustarkastusten liitteinä olevat selostukset käytetyistä metodeista eivät olleet julkisesti saatavilla.

VTV:tä koskevassa tutkimuksessa kohteena ovat VTV:n tuloksellisuustarkastuskertomukset vuosilta 1985–1987 sekä 1993–1995. Tänä aikana VTV:llä tuloksellisuustarkastuksissa käytettyjä metodeja löytyi kahdeksan. Koko aineistosta pystyttiin tunnistamaan 16 erilaista metodia, jotka olivat suosituimmasta alkaen: dokumenttianalyysi, haastattelu, sekundäärisen datan tarkastelu, kysely- ja lomaketutkimukset, tarkastuskäynnit, kirjeenvaihto tarkastettavan kanssa, benchmarking, sisäiset vertailut, tapaustutkimukset, tilastoanalyysit, kolmansien osapuolien ja asiantuntijoiden konsultointi, mallintaminen, syvähaastattelu, otostutkimus, asiantuntijoiden haastattelu ja paneelikeskustelut. (Pollitt ym. 1999, 129.)

Muihin tutkimuksen vertailuorganisaatioihin (AR, NAO ja RRV) nähden VTV:n metodivalikoimasta jäi puuttumaan tuossa vaiheessa vielä tilastolliset analyysit, sidosryhmien ja asiantuntijoiden konsultointi, mallintaminen, syvähaastattelut, otostutkimukset, asiantuntijoiden haastattelut ja paneelikeskustelut. Tosin muissakaan maissa edellä mainittuja ei sovellettu kovin paljoa. Yleisiä kaikissa maissa olivat dokumenttianalyysit, haastattelut, sekundäärisen datan käyttö, kyselytutkimukset ja tarkastuskäynnit.

Alankomaille tyypillisiä olivat otostutkimukset ja case-tutkimukset. Ruotsissa sovellettiin paljon sidosryhmien ja asiantuntijoiden konsultointia, samoin kuin myös Iso-Britanniassa. Iso-Britannian keinovalikoima oli tutkimuksen mukaan laajin, tosin siellä myös tehtiin eniten tuloksellisuustarkastuksia. VTV:llä samalla tarkasteluperiodilla (1993–1995) on saatavissa 49 kertomusta, kun taas NAO tuotti samalla ajanjaksolla 137 kappaletta. Tutkimuksessa Valtiontalouden tarkastusviraston arveltiin tulevaisuudessa käyttävän yhä tutkimuksellisempaa otetta.

Pollitt ym. (1999) tutkimuksessa mukana ollut Jeremy Lonsdale (2000, 2011) on tutkinut myöhemmin tuloksellisuustarkastuksen metodeja. Hän on käyttänyt edellä mainitun tutkimuksen tietoja NAO:n osalta, hankkinut lisäaineistoa ja tehnyt aikaan perustuvaa vertailua metodien kehityksestä. Lonsdale on tutkimuksessaan (2011) tunnistanut myös vaikuttimia metodien valintaan. Niitä ovat olleet tarkastustiimin vaikutus, projektiin liittyvät tekijät, organisationaaliset tekijät ja ympäristötekijät. Samoin myös Pollitt ym. (1999) käsitteli metodien valintaan vaikuttavia tekijöitä.

INTOSAn (2009) tekemän survey-tutkimuksen mukaan huolimatta yrityksistä luoda tuloksellisuustarkastukselle yhteisiä käsitteellisiä lähtökohtia ja työvälineitä, ei tuloksellisuustarkastusorganisaatioille ole vakiintunut priorisoituja lähestymistapoja, näkökul-

mia tai metodisia perustyökaluja. Tällainen yritys on ollut esimerkiksi INTOSAI:n standardi ISSAI 3000, jossa käsitellään tuloksellisuustarkastuksen metodologiaa (INTOSAI 2004, Liite 1).

1.3 TUTKIMUKSEN TAVOITE, TUTKIMUSKYSYMYKSET JA TUTKIMUSMENETELMÄT

Tutkimuksen menetelmät pohjautuvat sosiaalitutkimukseen, joka on aiempaan tutkimukseen ja tutkijan omaan aivotoimintaan nojaavaa teoretisointia, sekä mittaustulosten ja tekstiaineistojen empiiristä analysointia (Töttö 2004, 10). Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostusta ja metodeja voidaan lähestyä ainakin kahdesta suunnasta, selvittämällä tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen periaatteita ja käytäntöjä, sekä käytännönläheisesti selvittämällä tosiasiallisesti käytettyjä metodeja. Tässä tutkimuksessa tarkastellaan kummaltakin kannalta.

Aiemmissa metodeja koskevissa tutkimuksissa (Pollitt ym. 1999; Lonsdale 2011) on pohdittu metodien valintaan vaikuttavia tekijöitä. Tässä tutkimuksessa niitä ei käsitellä, vaikka näkökulma olisi perusteltu. Syynä tähän on sopivan havaintoaineiston puute. Sitä vastoin tässä tutkimuksessa keskitytään pohtimaan tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostusta tarkastustoiminnan, arvioinnin ja tutkimuksen kannalta, ja käytettäviä metodeja.

Tarkoituksena on vastata kirjallisten lähteiden perusteella siihen, onko tuloksellisuustarkastus tiedonmuodostukseltaan lähimpänä arviointia, tutkimusta vai tarkastusta, vai onko se näiden hybridi. Kirjallisuudesta etsitään erilaisia määritelmiä, eroja ja yhtäläisyyksiä tarkastukselle, arvioinnille ja tutkimukselle. Menetelmä on kuvaileva ja vertaileva, tarkoituksena on koota ilmiöstä keskeisiä ja kiinnostavia piirteitä (Hirsjärvi 2003, 127–128).

Vertailuasetelma on kiinnostava tiedonmuodostuksen näkökulmasta, koska toimintojen erot vaikuttavat tiedontuottamisen mahdollisuuksiin. Esimerkiksi tehtävän sääntely tai aiheen valinnan erot jo kertovat rajoitteista siinä, mistä asioista toimijat ylipäänsä voivat tuottaa tietoa. Lisäksi voidaan pohtia, että mitä tiedonmuodostukselle merkitsee, että tarkastuksen pääasiallinen tehtävä on varmistaa, arvioinnin tehtävä kehittää ja tutkimuksen puolestaan tuottaa uutta tietoa. (Ahonen ym. 2010, 22.)

Tutkimuksella on myös toinen tavoite, selvittää millä keinoilla tuloksellisuustarkastus muodostaa tietoa tuloksellisuudesta käytännössä. Tutkimuksen kohteena ovat keinot, eli menetit. Tässä tutkimuksessa metodeilla tarkoitetaan sekä aineiston hankinnan että analyysin keinoja. Käytännössä tuloksellisuustarkastuksissa käytettäviä metodeja selvitetään kuvailevan tilastotieteellisen tutkimuksen avulla käymällä läpi Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastusraportteja. Tarkoituksena on selvittää mitä kaikkia metodeja käytetään, sekä kuinka yleisiä ne ovat. Lisäksi tarkastellaan, onko joku kirjallisuudessa mainittu metodi jäänyt kokonaan puuttumaan VTV:n keinovalikoimasta. Toiseksi selvitetään kuinka montaa eri metodologiaa keskimäärin käytetään yksittäisessä tuloksellisuustarkastuksessa.

Tutkimus sisältää myös aikasarjavertailun aiempaan tutkimustietoon nojaten (Pollitt ym. 1999). Tarkoituksena on selvittää onko käytettävissä metodeissa tapahtunut muutosta ajankuluessa. Lisäksi pohditaan mihin suuntaan tuloksellisuustarkastus on muuttunut verrattuna 1980 ja 1990-lukujen tarkastustoimintaan. Aineistoon ja menetelmiin palataan tarkemmin luvussa 4.2.

Tutkielman pääkysymys on

- Miten tuloksellisuudesta muodostetaan tietoa tarkastamalla?

Jotta pääkysymykseen voisi muodostaa riittävän syvällisen vastauksen, täytyy kysyä muutama yksityiskohtaisempi kysymys:

- Millaista tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus on? Onko se lähimpänä tarkastusta, arviointia vai tutkimusta?
- Mitä metodeja Valtiontalouden tarkastusvirasto käyttää tuloksellisuustarkastuksessa?
 - a. Mitkä menetit ovat suosituimpia ja mitkä ovat saaneet vähemmän huomiota?
 - b. Kuinka monta erilaista metodologiaa yksi tuloksellisuustarkastus keskimäärin sisältää?
 - c. Minkälaista muutosta käytettävissä metodeissa on tapahtunut verrattuna aiempaan tutkimustietoon?
- Voidaanko metodien perusteella päätellä onko se tarkastusta, arviointia vai tutkimusta?

1.4 KESKEISET KÄSITTEET

Tuloksellisuus on julkishallinnon kielenkäytössä sosiaalisesti muotoutunut monitulkintainen suhdekäsite, jolla pyritään määrittämään julkisen toiminnan, varainkäytön ja päästöjen kokonaisrationaalisuutta. ”Ratio, rationaalisuus, rationaalinen” viittaavat sanoina järkeen, järjestelyyn ja järkiperäiseen. Suomalaisessa julkishallinnossa tuloksellisuudesta alettiin puhua 1980-luvun loppupuolella, ja tuloksellisuuspuheelle ei näy loppua, se on eräs aikamme julkisen taloudenhoidon muotisanoista.

Tuloksellisuudella viitataan usein tarkoituksenmukaiseen ja hyvään taloudenhoitoon. Siihen, että tehdään oikeita asioita oikein. Kuitenkin sen alla voidaan tarkastella myös erilaisia laatuasioita, kuten hyvää johtamista. Tuloksellisuus on tehokkuuskäsite ja samalla eräänlainen ”kaiken oppi”. Tuloksellisuusinformaation tarkoitus on syventää ymmärrystä siitä, miten veronmaksajien suorittamat uhraukset palvelujärjestelmien toimintaan aikaansaavat vastiketta, ajattelua kutsutaan vastiketta rahalle –ajattelutavaksi (Vakkuri 2001, 171).

Tuloksellisuuden käsite jaetaan suomalaisessa hallintotieteessä usein kolmen E:n mallin mukaan tuottavuuteen (efficiency), taloudellisuuteen (economy) ja vaikuttavuuteen (effectiveness). Se mainitaan myös yleisenä periaatteena INTOSAI:n tuloksellisuustarkastusta käsittelevissä ISSAI-standardeissa, joiden mukaan jokaisen tuloksellisuustarkastuksen tulee tuottaa tietoa vähintään yhdestä kolmen E:n mallin osatekijästä.

Tuottavuus määritellään tuotosten ja panosten optimaaliseksi suhteeksi. Tuotos ymmärretään suppeasti vain välineenä tavoiteltavien vaikutusten aikaansaamiseksi (Vakkuri 2009, 16).

Taloudellisuus on tuotosten ja kustannusten suhde. Lapsleyn (1996, 112) määrittelyn mukaan taloudellisuus on käytettyjen tai hankittavien resurssien hinnan minimoimista kiinnittäen huomiota kuitenkin toiminnan ja resurssien laatuun. Taloudellisuuden käsitteeseen liittyy myös niukkuus, verovarojen ja muun tulorahoituksen vähyys. Niukkuus säätelee julkisen sektorin toimintaa, niukkuus voi olla taloudellista, resurssien niukkuutta tai työvoiman niukkuutta.

Vaikuttavuudella tarkoitetaan tuotosten ja vaikutusten aikaansaattua suhdetta, esimerkiksi poliittisesti määriteltyjen tavoitteiden saavuttamisena tai sidosryhmien, asiakkaiden ja professioiden arvottavina päätelminä (Vakkuri 2006, 31). Valtioneuvoston kanslia

(2012) määrittelee vaikuttavuuden seuraavasti: ”Vaikuttavuus kuvaa toiminnan tavoitteeksi asetettujen tilojen aikaansaamisen astetta eli toiminnan ja suoritteiden vaikutusta kansalaisiin ja yhteiskuntaan suhteessa vaikutuksille asetettuihin tavoitteisiin”. Vaikuttavuuden käsite voidaan johtaa verorahoitteen palvelutoiminnan perustarkoituksesta, joka on vaikutusten aikaansaaminen. Käytännössä vaikuttavuudella tarkoitetaan suoritteiden aikaansaamaa muutosta, esimerkiksi sairaanhoidossa terveemmäksi tulemistä tai muutoksen estämistä, jolloin terveydenhoito johtaa terveenä säilymiseen (Meklin 2008, 387).

Tuloksellisuuden sijaan voidaan puhua myös *tehokkuudesta*. Tehokkuus voidaan ymmärtää laajasti sosiaalisen toiminnan rationaalisuuteen kytkeytyvänä ajattelumallina, joka määrittää sekä toiminnan rationaalisuutta koskevia sisältöjä, erityisesti tavoitteiden ja keinojen välistä jännitettä niukkojen resurssien kohdentamiseen liittyvissä päätöstilanteissa että rationaalisuutta koskevaa puhetta (Vakkuri 2006, 31).

Tehokkuutta voidaan pitää yläkäsitteenä taloudellishallinnollisille kokonaisrationaalisoinnin opeille. Tehokkuus voidaan laajasti ymmärtää liittyvän julkishallinnon toiminnan tavoitteiden ja keinojen väliseen analyysiin (Vakkuri 2009, 17). Tehokkuutta on monenlaista. Vihannon (2010) mukaan taloustieteessä tehokkuudella tarkoitetaan tuotannollista tehokkuutta tai Pareto-tehokkuutta, lisäksi voidaan puhua allokointitehokkuudesta tai dynaamisesta tehokkuudesta. Kaikki tarkoittavat jotakuinkin vähän samoja asioita, mutta eri painotuksin ja näkökulmin. Yksinkertaisemmin tehokkuus voidaan määritellä tuotoksen maksimointikriteeriksi kustannusten pysyessä vakioina (Ahonen ym. 2010, 28).

Metodeja tarvitaan, jotta voitaisiin muodostaa datasta tietoa. Kreikan kielen termi ”methodos” viittaa menetelmän pyrkimykseen rakentaa tietä ymmärrykseen kohdeobjektien luonteesta ja niiden välisistä suhteista (methodos = tie johonkin). Metodit ymmärretään tässä tutkimuksessa laveasti välineiksi datan hankintaan ja analysointiin. Monissa tapauksissa nämä kaksi voi erottaa toisistaan, samaa dataa voi analysoida monin keinoin ja tarkoituksin. Tuloksellisuustarkastuksen raporteista sellainen erottelu ei kuitenkaan olisi tarkoituksenmukaista, koska tarkastajat itsekään eivät erottele näitä.

1.5 TUTKIELMAN RAKENNE

Tutkielman toisessa luvussa tarkastellaan tuloksellisuustarkastuksen teoreettista viitekehystä. Viitekehyksessä esitellään julkisen talouden tarkastamista ja tuloksellisuustarkastusta sekä siihen liittyviä standardeja. Lisäksi esitellään panos-tuotos-malli sovitettuna tuloksellisuustarkastukseen. Tuloksellisuustarkastusta selittävänä toimintana esitellään agenttiteoria. Lopuksi tarkastellaan tuloksellisuustarkastuksen kohdetta, eli tuloksellisuusinformaation piirteitä. Tuloksellisuusinformaation moniulotteisuus osaltaan selittää tuloksellisuustarkastuksen työkaluja.

Kolmannessa luvussa käsitellään tuloksellisuustarkastuksen piirteitä hallinnon vaikutusten arvioinnin järjestytylien näkökulmasta. Tarkoituksena on selvittää tuloksellisuustarkastuksen suhdetta tarkastamiseen, arviointiin ja tutkimukseen. Lisäksi selvitetään mitä kirjalliset lähteet, kuten aiempi tutkimus ja standardit sanovat tuloksellisuustarkastuksen metodeista.

Neljännessä luvussa esitellään case-tapauksen kohdeorganisaatio Valtiontalouden tarkastusvirasto, aineisto ja tutkimuksessa käytettävä aineiston luokittelumetodi. Viidennessä luvussa esitellään tutkimuksen tulokset, joista selviää käytetyimmät menet, metodien esiintymistiheys, triangulaation määrä sekä pitkittäisvertailu metodien käytön muutoksesta verrattuna aiempaan tutkimustietoon.

Kuudennessa luvussa käydään läpi tutkimustuloksia ja pohditaan voidaanko metodien perusteella tehdä johtopäätöksiä VTV:n tekemästä tuloksellisuustarkastuksesta tarkastuksena, arviointi tai tutkimustoimintana. Lisäksi esitellään tiedonmuodostamisen piirteitä. Seitsemännessä luvussa esitetään johtopäätökset ja vastaukset tutkimuskysymyksiin.

2 TULOSELLISUUSTARKASTUKSEN VIITEKEHYS

2.1 JULKINEN TALOUS JA TARKASTUSTOIMINTA

Tarkastaminen on yksi vanhimmista ja arvostetuimmista valtion toiminnoista. Tarkastustoimintaa on ollut jo muinaisessa Egyptissä ja Babyloniassa (Oulasvirta 2008). Dokumentti löydösten perusteella tarkastamista on tehty 1300-luvulla Ranskassa, Iso-Britanniassa ja Alankomaissa. Tarkastamisen rooli on vaihdellut ajan saatossa. Perinteisin tarkastuksen muoto on tilintarkastus, mutta viime vuosisadalla rooli on muuttunut demokraattisen tilivelvollisuuden tarkastamisen suuntaan yhä enemmän. (Pollit, Girre, Lonsdale, Mul Summa & Waerness 1999, 1.) Tarkastus eri muodoissaan on nähty valtioiden taholta ratkaisuksi moniin ongelmiin ja eritoten niihin, jotka koskevat julkista rahankäyttöä (Lonsdale, Wilkins & Ling 2011, 4).

Vaikka tarkastamisen juuret ulottuvat pitkälle historiaan, tuloksellisuustarkastus on tarkastuksen lajina vielä uusi ilmiö. Joitakin todisteita tuloksellisuustarkastuksen tapaisista tarkastuksen muodoista on jo 1920-luvulta Yhdysvalloista (Lonsdale ym. 2011, 5). Laajassa mittapuussa ja itsenäisenä erillisenä toimintana sen voidaan katsoa alkaneen vasta 1970-luvun loppupuolella (Pollitt ym. 1999, 1). Se juurtui Euroopassa, Australiassa, Aasiassa ja Pohjois-Amerikassa 1970–1980-lukujen aikana demokraattisten valtioiden ylimpiin tarkastuselimiin (Lonsdale ym. 2011, 4). Seppovaaran (2013) mukaan Suomessa 1970-luvulla tuloksellisuustarkastuksen tyyppinen toiminta oli hyvin vähäistä, ja vasta 1990-luvun alussa tuloksellisuustarkastus, silloiselta nimeltään toiminnantarkastus, ja tilintarkastus erotettiin toimintoina toisistaan. Ruotsissa tuloksellisuustarkastusta alettiin tehdä Suomea aiemmin, jo 1960-luvun lopulla (Lonsdale 2000, 73). Ruotsin kautta se luultavasti rantautui Suomeenkin.

Lähes samana aikakautena kun tuloksellisuustarkastusta alettiin tehdä, hallitukset Länsi-Euroopassa, Pohjois-Amerikassa, Aasiassa ja Australiassa aloittivat laajamittaiset ohjelmat julkisen sektorin uudelleen järjestelemiseksi uuden julkisjohtamisen (New Public Management, eli NPM) nimissä. NPM on Yhdysvalloissa 1970–80-luvuilla kehitetty näennäismarkkinateoria. Lyhyesti määriteltynä sillä tarkoitetaan markkinamekanismin tuomista julkisiin palveluihin ja liike-elämästä lainattuja johtamistapoja. Tarkoituksena on siis markkinarahoitteisen toiminnan ”tuloksen” istuttaminen julkishallintoon. Uusliberalistinen teoria tähtää valtion laihduttamiseen ja luonnollisen monopolin suojaamien

alueiden saattamiseen markkinakuriin. Oppikirjamaisesti uusi julkisjohtaminen lähtee siitä, että ihmiset ensisijaisesti tavoittelevat taloudellista hyötyä ja että kaikki oleellinen on mitattavissa numeroina. (Dreschler 2005, Siltala 2008.) NPM ajattelun tarkoituksena on nykyaikaistaa, virtaviivaistaa ja joissakin tapauksessa supistaa julkisen sektorin toimintaa (Pollitt ym. 1999). On luultavaa, että tuloksellisuustarkastuksen syntymisellä ja uuden julkisjohtamisen aallon välillä on yhteys. Samaan aikaan kuin tuloksellisuustarkastus on kasvanut, on etsitty uutta ratkaisua ikivanhaan valtiolliseen ongelmaan: autonomiaa menettämättä kontrollia. (Pollitt ym. 1999, 51.)

Tarkastamistoiminta on kehittyvä hallinnon laji. Tämä näkyy valtioiden ylimpien tarkastusviranomaisten toiminnassa erilaisten tarkastuslajien kehittämisenä tilintarkastustoiminnan rinnalle. Meklinin (2009, 65) mukaan kirjallisuudessa esitettävät tarkastuksen luokittelut esitetään usein käyttäen kontekstina markkinaympäristöä. Meklinin mukaan erilaisia mahdollisia tarkastuksen jaotteluita ovat esimerkiksi tilintarkastus, laillisuustarkastus, toiminnantarkastus, sisäisten kontrollien tarkastus, vastinetta rahalle -tarkastus (Value-For-Money audit, VFM), ympäristön tarkastus ja sisäinen tarkastus. Tuloksellisuustarkastus sisältää piirteitä näistä useammista. Tarkastustoiminta voidaan jakaa myös *ulkoiseen tarkastukseen*, jossa tarkastaja on riippumaton kohteesta, ja *sisäiseen tarkastukseen*, jossa tarkastaja toimii organisaation sisällä. Tuloksellisuustarkastus on ulkoista tarkastamista, mutta toisaalta se sisältää myös sisäisen tarkastuksen piirteitä, sillä sen tarkoitus on parantaa ja kehittää toimintaa.

Meklinin (2009, 65) mukaan suomalaisittain julkishallinnon ulkoinen tarkastus voidaan jakaa tilintarkastukseen ja tuloksellisuustarkastukseen. Julkishallinnon talouden ulkoista tarkastamista voidaan jaotella myös vielä pienempiin osiin. Esimerkiksi Suomen ylin tarkastusviranomainen Valtiontalouden tarkastusvirasto tekee päätuotteinaan tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta, joiden väliin sijoittuu laillisuustarkastus ja finanssipolitiikan tarkastus (Jeppesen; Carrington; Catasus; Johnsen; Reichborm-Kjennerud & Vakkuri, julkaisematon). Näistä tilintarkastus ja laillisuustarkastus ovat erityisesti säännönmukaisuuden tarkastusta.

Julkisen talouden tarkastamisessa kiinnostus on siirtynyt viime vuosina sääntökirjamaisen oikeellisuuden ja paikkansapitävyyden tarkastamisesta, kysymään tehdäänkö oikeita asioita ja tehdäänkö ne oikein. Valtion varainkäytön valvonta on kohdistunut siihen, kuinka valtion organit ovat suoriutuneet niille annetuista tehtävistä ja kuinka hyvin ne

ovat käyttäneet resursseja. Toisin sanoen tuloksellisuustarkastus kysyy onko rahaa käytetty niin kuin on ollut tarkoitus, onko se käytetty tehokkaasti, ja onko sillä ollut hyvää vaikutusta, eli vaikuttavuutta (Lonsdale ym. 2011, 4). Demokraattisen tilivelvollisuuden nimissä kansalaisille on täytynyt osoittaa, että he saavat vastinetta verovaroiilleen (Morin 2003). Meklin ym. (2005) mukaan tuloksellisuustarkastus on arviointia, joka selvittää tuottaako julkinen sektori verovaraille sellaisen vastikkeen, jonka poliitikot ovat asettaneet tavoitteeksi. Suoritemarkkinoilta saatavan hintainformaation puuttuessa tuloksellisuustarkastus tarjoaa korvikeinformaatiota arvostelmien tekemiselle palvelututannon tehokkuudesta.

Suomalaisen tuloksellisuustarkastuksen lähimmät vertailukohdat ovat ulkomaisten tarkastusvirastojen vastaavat toiminnot. Tuloksellisuustarkastusta ja siihen verrattavaa toimintaa tehdään erityisesti angloamerikkalaisten maiden ja Pohjoismaiden tarkastusorganisaatioissa. (Ahonen ym. 2010, 16.) Tuloksellisuustarkastuksesta käytetään pääosin englanninkielistä nimeä 'performance audit', mutta Isossa-Britanniassa käytetään 'value-for-money audit' termiä. Isossa-Britanniassa National Audit Office (NAO) korostaa asiakasnäkökulmaa mittaamalla myös mikrotasolla (Lonsdale ym. 2011). Se saattaa olla syy käyttää kyseistä termiä. Pohjoismaiden tarkastusorganisaatioissa käytetään nimityksiä 'effektivitetsrevision', 'förvaltningsrevision', jotka viittaavat tehokkuuteen ja hallintoon. Toisaalta tuloksellisuustarkastusta vastaavaa toimintaa voidaan tarkastella myös geneerisen 'performance scrutiny' – termin alla (Nutley, Levitt, Solesbury, Martin 2012), joka voidaan vapaasti suomentaa tuloksellisuuden tarkasteluksi ja tutkimiseksi.

Vieraskieliset nimikkeet eivät juuri selvennä mistä tuloksellisuustarkastuksessa on kysymys, sillä ne eivät ole toistensa selviä synonyymejä (Ahonen ym. 2010, 25). Selvää kuitenkin on, että tuloksellisuustarkastukseksi voidaan laskea monenlaista tarkastustoimintaa, joka on keskittynyt arvioimaan julkista varainkäyttöä ja sen selvittämistä, ovatko valtion politiikat, ohjelmat ja instituutiot toimeenpantu tarkoituksenmukaisesti, sekä onko niiden toiminta ollut tuloksellista. Pollitt (2003) mukaan tuloksellisuustarkastukselle ei ole yleisesti hyväksyttyä määritelmää. Bowerman (1996) mukaan se kattaa laajimmillaan kaiken taloudesta politiikkaan.

Yrityksiä tuloksellisuustarkastuksen "standardoimiseksi" kuitenkin on. INTOSAI on julkaissut kolme tuloksellisuustarkastusta käsittelevää standardia, ISSAI 300, ISSAI 3000 ja ISSAI 3100. Perusperiaatteet määritellään standardissa ISSAI 300 Fundamental

Principles of Performance Auditing. Yleisinä periaatteina standardissa käsitellään tarkastusasetelmaa, tarkastusriskiä, taitoja ja ammatillista toimintaa, laadunvarmistusta, olennaisuutta ja dokumentointia. Tarkastusprosessia koskevista periaatteista mainitaan suunnittelu, tarkastaminen, raportointi ja jälkiseuranta. Standardin mukaan jokaisessa tuloksellisuustarkastuksessa tulee tarkastaa vähintään yhtä kolmen E:n mallin osasta. Lisäksi standardissa korostetaan tuloksellisuustarkastuksen joustavuutta huomioiden erilaiset tuloksellisuustarkastuksen luonteeseen liittyvät erilaiset kontekstit ja tarkastukset. (Seppovaara 2013; ISSAI 300.)

Lisäksi on julkaistu ISSAI 3000 Implementation Guidelines for Performance Auditing, joka on ohjeen luonteinen. Siinä on alaotsikkona ”Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI’s Auditing Standards and practical experience”. Standardi on julkaistu 2004 ja se on valmisteltu ruotsalaisvetoisesti. Standardi perustuu käytännölliseen kokemukseen useammasta maasta, näin ollen se on enemmänkin yleisoppikirja ja kehittämisen lähtökohta kuin normatiivinen asiakirja. Soveltamisen kannalta siinä on ongelmana se, että se on ajalta, jolloin tuloksellisuustarkastus etsi vielä identiteettiään ja sen määritelmä tuloksellisuustarkastuksesta on melko lakea. Standardin mukaan *”tuloksellisuustarkastus on riippumatonta ja puolueetonta hallinnon ja toiminnan, ohjelmien ja organisaatioiden tutkimusta, jossa tarkastellaan yhdestä tai useammasta näkökulmasta kohteiden taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta, ja jonka tarkoituksena on toiminnan parantaminen.”*

Vaikka määritelmä on lakea, se antaa hyvän käsityksen siitä mistä on pohjimmiltaan kysymys: valtion varainkäytön onnistumisen tutkimisesta ja parantamisesta. Standardeista kolmas ja ongelmallinen on ISSAI 3100 Performance Audit Guidelines – Key Principles, joka on paikoitellen lähes sanasta sanaan samaa tekstiä kuin ISSAI 300 standardissa. (Seppovaara 2013; ISSAI 3000; ISSAI 3100.)

ISSAI – standardeissa heikkoutena on se, että ne ovat laajan valmistelun ja kompromissien tulosta, näin ollen niihin ei ole muodostunut kovin kirkasta johtoajatusta. Tuloksellisuustarkastus on ilmiönä nuorta toimintaa ja se hakee vielä itseään, tästä on aiheutunut huterä viitekehikko, joka on vaikuttanut standardien valmisteluun. Kuitenkin kansainväliset standardit antavat virastoille varmuutta omista toimintatavoista ja kiintopisteen kehittämistoiminnan pohjaksi. Suomessa VTV:n tuloksellisuustarkastuksen ohjeistus on alunperin laadittu omista tarpeista käsin ja katsomalla muiden maiden ohjeistuksista

suuntaa. Vasta lopuksi on varmistettu, että ohjeistus on yhteensopiva ISSAI – standardien kanssa. (Seppovaara 2013.)

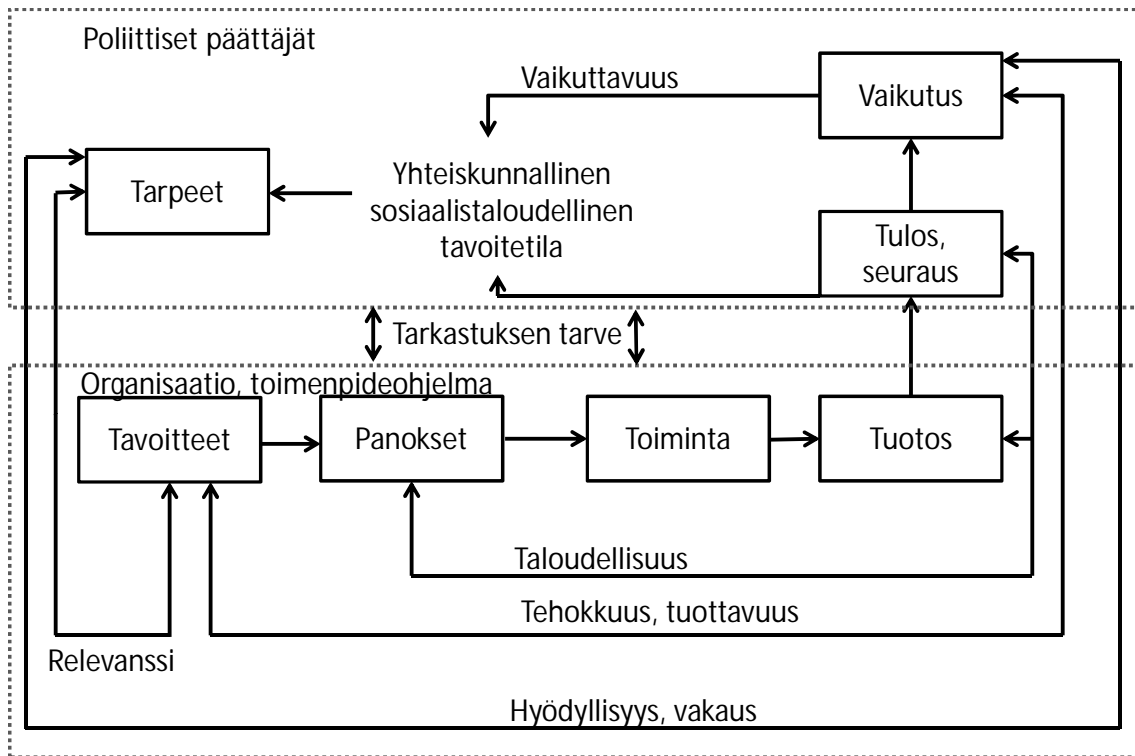
Kuten aiemmin todettiin, tarkastamistoiminta voidaan jakaa eri lajeihin, mutta myös tuloksellisuustarkastuksella on erilaisia muotoja. Toiset ovat keskittyneet enemmän taloudellisen tehokkuuden arviointiin, kun taas toiset muodot arvioivat pikemminkin hallinnollisia järjestelmiä ja menettelyitä (Lonsdale ym. 2011, 7). Eri valtioiden tarkastuselimet ovat keskittyneet erilaisiin tarkastusmuotoihin.

Esimerkiksi Bowerman (1996) erotti tuloksellisuustarkastuksesta seuraavia lajityyppejä: johtamisjärjestelmien arviointi, hallinnon järjestelyjen ja menettelyiden tarkastus, suorituskyvyn mittaaminen, politiikan tarkastus, organisaation tuottaman tuloksellisuustiedon tarkastus, vertaileva tuloksellisuuden tarkastus ja laadun tarkastus. Grönlund, Svärdesten ja Öhman (2011) mukaan tuloksellisuustarkastuksen tyypit voi erottaa niiden kohdentumisen mukaan. Ne voivat kohdistua taloudellisuuteen, tehokkuuteen, vaikuttavuuteen, järjestelmiin, johtamiseen, tavoitteiden saavuttamiseen, tai politiikkaan.

Vaikka tuloksellisuustarkastuksessa on maakohtaisia painotuksia ja muotoja, myös joitain yhtymäkohtia löytyy. Ylimpiä tarkastusviranomaisia yhdistää niiden olemassaolon oikeutuksen perustuminen vahvasti lainsäädäntöön. Lisäksi suurimmalla osalla ylimmistä tarkastusviranomaisista on riippumaton itsenäinen asema, ammattitaitoinen ja korkeasti koulutettu henkilökunta, vahva tiedonsaantioikeus sekä vapaus raportoida vapaasti. (Lonsdale ym. 2011, 9.)

2.2 JULKISEN VARAINKÄYTÖN ARVIOINTI, PANOS-TUOTOS -MALLI

Julkisen varainkäytön arviointia ja tarkastusta voidaan jäsentää ja hahmottaa erilaisten panos-tuotos -mallien kautta. Tässä tutkimuksessa esiteltävä panos-tuotos – malli (kuvio 1) perustuu löyhästi Pollitt ym. (1999, 10) esittämään malliin. Kuviota on viety alkupe-
räistä pidemmälle osoittamalla tarkastuksen tarve, ja lisäämällä poliittisten päättäjien rooli sekä termi vaikuttavuus. Mallin tarkoituksena on selvittää mihin tuloksellisuustarkastus kohdistuu.



KUVIO 1 PANOS-TUOTOS -MALLI JULKISEN VARAINKÄYTÖN TULOKSELLISUUDEN ARVIOINNIN JA TARKASTUKSEN VÄLINEENÄ (MUKAILLEN POLLITT YM. 1999, 10).

Mallissa ideana on, että poliittiset päättäjät muotoilevat demokraattisen prosessin kautta erilaisia yhteiskunnallisia tavoitetilöitä¹. Poliittiset päättäjät tunnistavat tarpeita toiminnalle, joka jää virkamiesorganisaatioiden toteutettavaksi ja toimeenpantavaksi. Tarpeista muodostetaan tavoitteita organisaatiolle tai toimenpideohjelmalle². Tavoitteita jaotellaan pienempiin osiin, jotta niiden toteutumista pystytään arvioimaan. Tavoitteiden kannalta on tärkeää, että ne vastaavat tarpeita, ne ovat siis relevantisti yhteydessä toisiinsa.

Tavoitteiden saavuttamiseksi toteuttavassa organisaatiossa tarvitaan panoksia. Panoksilla tarkoitetaan tuotannon tekijöitä kuten työvoimaa ja aineellisia panoksia. Tavoitteet, panokset ja toiminta muodostavat organisaation tuotoksen. Yhdessä tavoitteet, panokset, toiminta ja tuotos muodostavat seurauksia ja lopputuloksen. Tuloksesta ja seurauksista

¹ Esimerkiksi tällainen yhteiskunnallinen sosiaalistaloudellinen tavoitetilä voi olla lapsen edun toteutuminen lastensuojelussa. Tarkastuskertomuksessa (6/2012) tarkastettiin lastensuojelua ja erityisen huomion kohteena oli tarkastaa, toteutuuko lastensuojelussa lapsen etu. Lapsen etu on vuonna 2008 voimaan tulleen lastensuojelulain (417/2007) tärkein periaate ja mainittu myös YK:n lasten oikeuksia koskevassa yleissopimuksessa.

² Tavoitteena voi olla esimerkiksi se, että lapsi tai nuori saa lastensuojelussa tarvitsemansa tukitoimet ja palvelut.

syntyy laajempi yhteiskunnallinen vaikutus. Vaikuttavuus taas on vaikutuksen ja yhteiskunnallisen sosiaalistaloudellisen tahtotilan kohtaantoa.

Tuloksellisuustarkastuksissa pyritään selvittämään yhteiskunnallisen tahtotilan ja saavutettujen vaikutusten vastaavuutta. Lisäksi selvitetään toimeenpanevan organisaation toiminnan onnistumista, sitä onko se täyttänyt päämiehen sille asettamat tavoitteet. Vaikuttavuuden tarkastelun lisäksi, tuloksellisuustarkastuksissa pyritään selvittämään kolmen E:n mallin mukaisesti, onko toiminta ollut taloudellista ja tuottavaa. Mallin mukaisesti taloudellisuus syntyy panosten käytön ja lopputuloksen välillä. Tehokkuus ja tuottavuus ovat tavoitteiden ja vaikutusten aikaansaamisen suhde. Tuloksellisuustarkastuksissa voidaan kysyä, kuinka tehokkaasti panos, toiminta, tuotos ja tulos on muutettu vaikutuksiksi. Kyse on myös hyödyllisyydestä ja vakaudesta. Voidaan kysyä kuinka hyödyllisiä ja pysyviä toiminnan vaikutukset ovat suhteessa alkuperäiseen ongelmaan, onko toiminta siis ollut vaikuttavaa eli onnistunutta.

Tuloksellisuustarkastuksen tarve on mallissa poliittisten päättäjien ja toteuttavan organisaation välissä. Agenttiteorian mukaisesti poliittiset päättäjät voidaan tässä mallissa käsitellä päämieheksi ja toteuttava organisaatio agentiksi. Agenttiteoriaa selvitetään seuraavassa kappaleessa tarkemmin.

2.3 AGENTTITEORIA

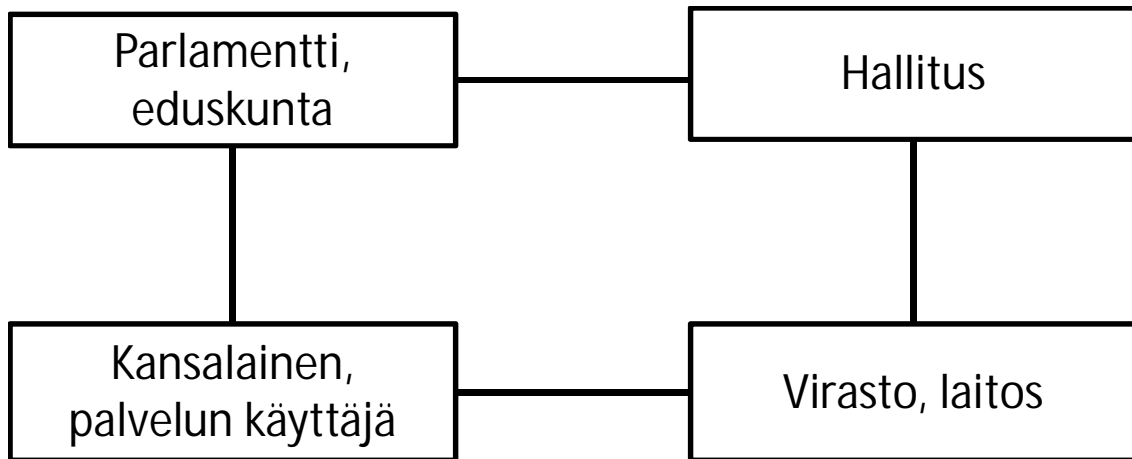
Yhteiskunnan pystyssä pysyminen ja toimiminen perustuvat luottamukselle. Toisaalta sosiaalisen toiminnan luonteeseen kuuluu epäluottamus toisia kohtaan. Tarvitsemme mekanismeja ja instituutioita jotka luovat luottamusta yhteiskuntaan. Tähän tarpeeseen tarvitsemme ulkoisia tarkastajia todentamaan ja tutkimaan miten julkiset organisaatiot täyttävät tehtävänsä, jotta voimme luottaa niihin (Lonsdale ym. 2011, 43). Toiminnan tilivelvollisuus ja sitä todentavat ulkoiset tarkastajat luovat luottamusta kansalaisten, poliittisten päättäjien ja organisaatioiden välille.

Meklinin (2009, 57) koonnin mukaan päämies-agentti – teoriaa (principal-agent theory) tai agenttiteoriaa (agency theory) pidetään keskeisenä tilivelvollisuuden ja tarkastuksen tarpeen olemusta jäsentävänä teoriana (esim. Wisler 1996: Vuorinen 1996). Tarkastuksen tarve syntyy päämiehen ja agentin suhteen ongelmallisuudesta. Päämies-agentti – teorian ydin on päämiehen (principal) (esim. veronmaksaja tai osakkeenomistaja) ja agentin (agent) välinen suhde, jossa päämies valitsee agentin ja antaa tälle tehtävän (Ei-

senhardt 1989, 59–63). Agentin velvollisuus on hoitaa tehtäviä päämiehen tahdon mukaan, sovittua korvausta vastaan. Agentti on tilivelvollinen tekemisistään päämiehelleen. Päämies ei kuitenkaan voi olla kaikissa tilanteissa varma agentin kyvystä ja halukkuudesta toteuttaa annetut tehtävät sovitusti ja tuloksellisesti. Päämiehen ja agentin suhteeseen liittyy useita olettamuksia, kuten se, että päämies ja agentti ovat rationaalisia toimijoita, jotka maksimoivat omaa etuaan. Sen vuoksi suhteessa on useita ongelmia, kuten tavoiteristiriidat ja informaation epäsymmetrisyys. (Jensen & Meckling 1976; Watts & Zimmerman 1983; Mayston 1993; Kivistö 2007.) Informaation epäsymmetria tarkoittaa sitä, että omistaja tai muu päämies, jota tilintarkastus palvelee, tietää vähemmän kuin tarkastaja tai tarkastettava (Jensen ja Meckling 1976; Mayston 1993, ref. Meklin ym. 2005). Koska päämies ei voi luottaa agenttiin, hän hankkii tarkastajan varmentamaan, että agentin tilityksessä antama informaatio on oikeaa ja riittävää. Agenttiteoria selittää tarkastuksen ydintehtävän tällä argumentilla: tarkastuksen ydintehtävä on varmentaa agentin tilityksen oikeellisuus. (Meklin 2009, 57.)

Maystonin (1993, 69–70) mukaan tilivelvollisuus julkishallinnossa ei ole itseisarvo, mutta siihen tulisi pyrkiä, koska se saa agentin toimimaan tehokkaammin päämiehen tavoitteiden saavuttamiseksi. Julkishallinnon kannalta ongelmaksi muodostuu agenttiteorian kannalta kuitenkin se, kuka on päämies ja kuka on agentti. Onko tuloksellisuustarkastuksessa agenttina poliitikot vai virkamiehet? Maystonin (1993) mukaan päämies on julkisessa organisaatiossa yksinkertaisesti rahan lähde. Joten kansalainen veronmaksajana on päämiehen asemassa, haluten tietää verorahoina kerättyjen varojensa käytöstä (Value for Money – vaatimus, esim. Butt; Palmer 1985). Kuitenkin monimutkaisessa hallintojärjestelmässä voi syntyä myös muita päämies-agenttisuhteita.

Lonsdale ym. (2011, 84) jakaa julkishallinnon agenttisuhteet neljään osaan kuvion 2 mukaisesti.



KUVIO 2 JULKISHALLINNON AGENTTISUHTEET

1. Parlamentti (kansanedustajat)
2. Hallitus (ministerit)
3. Kansalainen (kaksiosaisessa roolissa, äänestäjä ja veronmaksaja sekä palveluiden käyttäjä)
4. Virastot, laitokset (toimeenpanijat)

Kaikkia agenttisuhteita ei ole tarpeen tarkastaa. Esimerkiksi agenttisuhte kansalaisten ja parlamentin välillä on sellainen. Kansalaiset valitsevat edustajat parlamenttiin ja edustajat ovat tilivelvollisia kansalaisille. Tämän agenttisuhteen tarkastus hoituu ”luonnollista” kautta, sen hoitaa media, poliittiset puolueet ja eturyhmät. Toinen tällainen suhde on hallituksen ja parlamentin välinen agenttisuhte, tilivelvollisuus hoituu poliittisen toiminnan luonteen kautta. Varsinaiset tarkastusta vaativat agenttisuhteet ovat hallituksen ja virastojen välinen, sekä virastojen ja kansalaisten välinen. Niissä tuloksellisuuden tilivelvollisuus ei toteudu luonnollista kautta. Virastot toimeenpanevat hallituksen politiikkaa, ja virasto vastaa hallitukselle tekemisistään. Kuitenkaan hallitus ja kansalaiset eivät voi olla varmoja viraston toiminnan tarkoituksenmukaisuudesta ilman ulkopuolista tarkastajaa. (Lonsdale ym. 2011, 83–85.)

Tuloksellisuustarkastuksessa löytyy maakohtaisia eroja siinä, kuka mielletään tarkastuksen kohteena olevaksi agentiksi ja kuka päämieheksi. Esimerkiksi Alankomaiden tarkastusorganisaatiossa korostetaan ylimmän strategisen johtamisen toimivuutta. Tarkastuksen kohteena on hallituksen vastuu parlamentille politiikastaan. Ydin on sellaisissa normeissa, jotka kertovat miten hallituksen tulee tehdä politiikkaa ja kuinka ministerien tulee ohjeistaa laitoksia. Päinvastoin taas Iso-Britanniassa painotetaan enemmän

virastojen operatiivista johtamista ja käytännön toteutusta. Asiakassuhteet ovat voimakkaasti keskiössä ja tarkastus kohdistuu tarkastelemaan sitä, ovatko kansalaiset saaneet rahalle vastinetta. (Lonsdale ym. 2011, 81.)

Suomalaisessa tuloksellisuustarkastuksessa korostetaan sitä, että valtionhallinnossa vastuussa olevat toteuttavat valtion taloudenhoitoa eduskunnan tahtoa noudattaen (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010). Eduskunta eli poliitikot kansalaisten edustajina ovat siis mallissa päämiehiä ja virkamiehet agentteja. Agenttisuhteiden ymmärtäminen on tuloksellisuustarkastuksessa siksi tärkeää, että se vaikuttaa siihen, mitä oikeastaan tarkastetaan ja mistä tuotetaan tietoa.

2.4 TULOKESELLISUUSINFORMAATIO TARKASTUKSEN KOHTEENA

Tuloksellisuustarkastuksen metodien ymmärtämiseksi täytyy tietää muutama seikka tuloksellisuustarkastuksen kohteesta. Ensinnäkin tuloksellisuus on monitulkintainen suhdekäsite, joka on rakentunut sosiaalisesti julkishallinnon kokonaisrationalisointia koskevasta puheesta. Talous on juurtunut syvälle siihen sosiaaliseen ympäristöön, jossa se toimii (Ilmonen & Jokinen, 2002). Tehokkuusoppeja koskeva tiedonmuodostus rakentuu historiallisessa, institutionaalisessa ja sosiaalisessa viitekehyksessä. Nykyyhteiskunnan tapa hahmottaa organisoinnin periaatteet nojaa yhä enemmän sosiaalisesti rakentuneisiin tehokkuuden rationaliteetteihin, joita tuloksellisuusinformaatio palvelee (Vakkuri 2001, 171). Tästä johtuen tehokkuusopit ymmärretään usein ”sosiaalisiksi faktoiksi” siitä, miten hallinto, talous tai organisaatio toimii, tai sen tulisi toimia. Rationaalisen toiminnan vaihtoehdot näyttävät yksitulkintaisilta, mutta todellisuudessa tehokkuustodellisuus on päinvastoin nimenomaan monitulkintainen. (Vakkuri 2006, 33.) Tuloksellisuusinformaation ymmärtämiseen liittyy ainakin rajoittuneen rationaalisuuden teoria, monitulkintaisuus, etsinnän ja soveltamisen ongelmat, polkuriippuvuuden ongelmat, lisäksi se on suhdekäsite ja se ilmenee vaikuttavuuspuheena sosiaalisessa kontekstissa.

Rajoittunut rationaalisuus

Vaikka tuloksellisuuden käsitteellä pyritään määrittämään julkisen toiminnan ja päätösten kokonaisrationaalisuutta, siihen ei kuitenkaan koskaan päästä johtuen rajoittuneen rationaalisuuden ongelmasta. Herbert A. Simon julkaisi 1950-luvulla kaksi artikkelia, joista rajoittuneen rationaalisuuden teorian kehittelyn voidaan katsoa alkaneen. Valinta-

teorioita tarkastellessaan Simon (1956) totesi, että ihmiset eivät ole toiminnassaan rationaalisia, vaan he toimivat epätäydellisen informaation ja epätäydellisten kykyjensä valossa. (Simon 1956;1957, ref. Sinervo 2011,73.) Simon vahvisti käsitystä täydellisten valintojen mahdottomuudesta, ihmisiä rajoittaa esimerkiksi kognitiivinen kapasiteetti, muisti ja kommunikaation rajoitteet (ref. Vakkuri 2006, 33).

Rajoittunut rationaalisuus voidaan määritellä rajoittamattoman rationaalisuuden vastakohtaksi. Rajoittamattoman rationaalisuuden teoriassa oletetaan, että valinnat ovat täydellisen rationaalisia, päätöksentekijät maksimoivat omat hyötynsä, ja heillä on käytettävissään täydelliset tiedot erilaisista päätösvaihtoehtoista erilaisissa tulevaisuuden tilanteissa (Vakkuri 2009, 20).

Monitulkintaisuus

Monitulkintaisuuden teoria jatkaa siitä mihin rajoittunut rationaalisuus jää. Sen lisäksi, että ihmiset toimivat epätäydellisen informaation ja kykyjensä valossa, he toimivat monitulkintaisessa maailmassa. Monitulkintaisuudella tarkoitetaan asiaa, jota ei voi määritellä tai tulkita universaalisti ja täsmällisesti, se viittaa moniin tulkintoihin, joista toiset ovat positioltaan kohteeseen nähden relevantimpia kuin toiset. Käsitys todellisuudesta rakentuu tulkintaan todellisuudesta. Tieteenfilosofiselta kannalta monitulkintaisuus on konstruktivismia, ei ole olemassa yhtä ainoaa ja oikeaa tulkintaa maailmasta. (Sinervo 2011, 69–73.) Sosiaalisen konstruktionismin mukaan tieto on sosiaalisesti rakentunutta, koska tutkimuskohteen ja tutkimuskysymysten valinta ja muotoilu on sosiaalinen prosessi ja tieteessä käytetyt käsitteet ja merkitykset ovat sosiaalisia instituutioita (Raatikainen 2004, 56–64). Monitulkintaisuuden käsite sisältää teoreettis-filosofisen käsityksen siitä, että sosiaalinen järjestys on heijastuma tätä järjestystä rakentamaan tarkoitettujen instrumenttien toimivuudesta (Vakkuri 2006, 33).

James G. March on jakanut monitulkintaisuuden käsitteellisesti kolmeen osaan: epävarmuuteen ”todellisuuden” ongelmasta (mitkä päätöksentekotilanteeseen liittyvät asiat ovat todellisia), epävarmuuteen ”kausaalisuuden” ongelmasta (mitkä ovat päätökseen vaikuttavat tekijät ja niiden keskinäissuhteet) ja epävarmuuteen ”intentionaalisuuden” ongelmasta (millainen informaatio edistää päätöksen tekemistä) (March 1978;1987, ref. Vakkuri 2006, 33). Kyse on tulkinnallisesta epävarmuudesta joka liittyy erityisesti poliittis-hallinnolliseen päätöksenteon kontekstiin.

Tuloksellisuuden *todellisuuden* hahmottaminen on haastavaa, koska se on useamman tehokkuusopin yläkäsite. Eräänlaisena ”kaiken oppina” se pitää sisällään useita eri käsitteitä, joita pitää arvioida kokonaisuutena tuloksellisuusinformaation tuottamiseksi. *Kausaalisuuden* ongelma tulee esiin määriteltäessä tuloksellisuuden tekijöitä ja niiden keskinäissuhteita. Voidaan kysyä, miten voidaan varmistua siitä, että asia x aiheuttaa y:n? *Intentionaalisuuden* ongelma liittyy erityisesti siihen, että pitää pohtia millaisella tuloksellisuusinformaatiolla on arvoa. Mikä on käypää ja hyödyllistä? Tuloksellisuudesta on helppo tuottaa monenlaista tietoa riippuen mittareista, mutta päätöstenteon ja toiminnan kehittämisen kannalta relevantti tieto on mahdollista kyseenalaistaa. Mittaamisella itsessään pitää olla jokin arvo. Tuloksellisuusinformaation tuottamisen ongelmat liittyvät ensi sijassa sen tuottamisen ja hyödyntämisen väliseen suhteeseen.

Esimerkkinä tuloksellisuuden monitulkintaisesta luonteesta voidaan pitää sitäkin, että tuloksellisuutta tarkastaessa tehdään valintoja siitä, kiinnitetäänkö huomiota seurauksiin ja lopputulokseen (päämäärärationaalisuus) vai prosessiin itsessään (menettelytaparationaalisuus). Pelkästään oikeat menettelytavat eivät johda oikeisiin päämääriin, eivätkä oikeiden asioiden tekemiset johda itsessään hyvään lopputulokseen. Pitää toimia myös tarkoituksenmukaisilla ja tehokkailla keinoilla.

Vaikka tuloksellisuusinformaation tuottamisella pyritään kokonaisrationaalisuuteen, todellisuuden toiminta ei ole koskaan rajoittamattoman rationaalista. Näin ollen tehokkuusopit eivät koskaan kykene täydellisesti tavoittamaan sosiaalisen todellisuuden monitulkintaista luonnetta. Ymmärtämisen instrumentit eivät siis saavuta ymmärtämisen tavoitettaan. Tästä huolimatta epätäydellisilläkin instrumenteilla on tultava toimeen. (Johnsen, Norreklit, Vakkuri 2006; Vakkuri, Meklin 2006.)

Etsinnän ja soveltamisen ongelma

Tuloksellisuusinformaatioon tulkintaan liittyy etsinnän ongelma ja soveltamisen ongelma. Etsinnän ongelma viittaa tuloksellisuuden kohdalla tehokkaan toiminnan etsimisen ongelmaan. Mistä tiedetään mikä on tehokasta? (Vakkuri 2006, 32). Erilaiset mittaus- ja arviointijärjestelmät perustuvat aina taustaoletuksiin, jotka vaikuttavat mallilla saavutettaviin tuloksiin (Vakkuri 2009, 27). Lisäksi etsinnän ongelmalla voidaan viitata mittareiden asettamiseen ja siihen liittyvään problematiikkaan, esimerkiksi mittareiden monitulkintaisuuteen. Mittari määrittelee tuotettavan informaation, joten sen laatimisessa

täytyy olla erityisen huolellinen. Mittarin tulee olla validi, reliaabeli ja relevantti. (Sinnero 2011, 97.)

Soveltamisen ongelmassa on mukaan kyse siitä, miten mittareiden antamaa informaatiota tulkitaan, ja siitä miten se hyödynnetään päätöksenteossa. Jotta voitaisiin ymmärtää soveltamisen ongelmaa, pitäisi tutkia sosiaalista abstraktia tilaa, joka vaikuttaa päätöksenteossa. (Vakkurin 2006, 32.) Soveltamisen ongelmassa kiinnostuksen kohteena on se, miten organisaatiot ja toimijat tulkitsevat tehokkuusoppeja päätöksiä tehdessään ja miten oppien käyttö vaikuttaa toimintaan (Vakkuri 2009, 29). Esimerkiksi Smith (1996, 200–212) esittää seitsemän erilaista soveltamisen ongelmaa, jotka ovat tunnelinäkemyks, osaoptimointi, lyhytnäköisyys, konvergenssi, tylsistyminen, pelaaminen ja luova laskentatoimi. Mittaaminen siis voi vaikuttaa kohdeorganisaation toimintaan haitallisesti. Vaikka mittaamisessa on ongelmia, mittareita ja kvantitatiivisia analyysimenetelmiä kuitenkin käytetään, koska ne on nähty kustannustehokkaana ja luotettavana tapana tehdä arviointeja. Jostain syystä numeraalinen tieto koetaan usein luotettavaksi.

Suhdekäsite

Tuloksellisuuden mittaaminen on kontekstisidonnaista ja tuloksellisuusinformaatiota mitatakseen, sitä täytyy verrata sosiaalisesti rakentuneisiin kriteereihin, normeihin. Tuloksellisuusinformaation tuottamisessa kyseessä on usein arvottaminen, päätelmien tekeminen siitä mikä on hyvää ja mikä huonoa. Tuloksellisuus on samalla tapaa suhdekäsite kuten tuottavuuskin. Perusmuodossaan tuottavuudella ei ole absoluuttista nollapistettä, joka osoittaisi toiminnan tulokselliseksi tai tuloksettomaksi (Meklin 2008). Arvottamiseen perustuvia vertailukohteita tuloksellisuuden arvioinnissa on periaatteessa neljä. Voidaan tehdä pitkittäis-, poikittäis-, tavoite- ja standardivertailu, tai vertailu abstraktiin optimitilaan.

Pitkittäisvertailussa toimintaa verrataan omaan aikaisempaan suoriutumiseen. Siihen perustuen voidaan sanoa onko toiminnan taso parempi tai huonompi kuin aikaisemmin. Pitkittäisvertailulla nähdään kehityksen suunta, esimerkiksi onko aiemmin tehdyillä toimenpiteillä ollut merkitystä. Huomioida pitää kuitenkin, että mennyt laskentainformaatio ei kuvaa tulevaisuutta, vaan täsmälleen laskentainformaation tuottamisen hetkeä. Se voi kuitenkin antaa osviittaa tulevaisuuteen, mikäli muuttujat (sisäiset tai ulkoiset) pysyvät samoina kuin ennenkin.

Poikittaisvertailulla verrataan keskenään eri toimijoiden tuloksellisuutta tai sen osatekijöitä, verrataan samanlaisiin tai samantapaisiin toimijoihin. Poikittaisvertailussa on mahdollista saada myös kansainvälistä näkökulmaa. Poikittaisvertailun yksi käytännön johtamismalli on benchmarking. Se on systemaattinen ja jatkuva näkökulma parhaiden käytäntöjen identifioimiseksi, oman toiminnan vertailu näihin käytäntöihin ja sellaisten toimintamallien etsiminen, joilla oma toiminta viedään kohti parhaita käytäntöjä (Dence 1995). Parhaita mahdollisia ratkaisuja haetaan tällöin tilastollisista ääripäistä. Koska benchmarkingin lähtökohta on parhaan käytännön identifioiminen, se on herkkä etsinnän ongelmille. On huomioitava, missä joukossa käytäntö on optimaalinen, millaisiin mallitekijöihin nähden se on optimaalinen ja millaiseen aineistoon käsitys optimaalisuudesta perustuu. (Vakkuri 2009, 28.)

Kolmas arvioinnin lähtökohta on tavoite- ja standardivertailu, jossa verrataan toiminnan tai toimintojen tuottavuutta asetettuihin tavoitteisiin, jolloin vertailun tuloksena voidaan todeta, onko tavoiteltu taso saavutettu. Tavoite- ja standardivertailu on tuloksellisuustarkastuksen ensisijainen vertailukohde VTV:llä, sillä tarkastamisessa on kyse siitä, vastaako jonkin toimijan vastuulla oleva asiantila toimivaltaisten elinten päätöksiä tai näiden ilmaisemaa tahtoa (tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 10). Ongelmaksi tiedon kannalta voi muodostua se, että kohdataan etsinnän ongelma. Toimivaltaiset elimet eivät tuota absoluuttisia totuuksia oikeista tavoitteista, vaikka ne tavoitteita muodostavatkin. Esimerkiksi toimielinten poliittisesti muotoillut tavoitteet voivat olla jopa ristiriidassa tutkimustiedon kanssa.

Neljäs vertailu kohta on vertailu optimitilaan. Periaatteessa toteutunutta tuloksellisuutta voidaan verrata abstraktiin optimitilaan, jolloin voidaan sanoa, paljonko tuloksellisuus on alle parhaan mahdollisen tason. Käytännössä abstraktin optimitilan määrittäminen on hankalaa. Abstrakteja optimitiloja pyritään kyllä tuottamaan markkinamekanismeilla, esimerkiksi kilpailuttamalla hankintoja, mutta keinotekoisesti sellaisen muodostaminen julkishallinnon kontekstissa on hankalaa, sillä rahan arvo määräytyy markkinoilla. Verorahoitteisessa toiminnassa tuotoksilta puuttuu eli hinta-informaatio. Se on keskeinen ongelma julkishallinnon tuottavuutta tarkastellessa, ja antaa aiheita kysyä ”Miten hyötyä arvotetaan?”. Tuotosarvojen ongelmaa voidaan ja on pyrittykin ratkomaan keinotekoisesti eri tavoin.

Taloustieteessä on runsaasti pohdintoja julkishallinnon tuotoksen ja suoritteiden arvon selvittämiseksi. On kehitelty keinoja, joilla kansalaisten preferenssit saataisiin esiin maksuttomassa toiminnassa. Tällaisia keinoja ovat esimerkiksi palvelusetelit, varjohinnat, halukkuus maksaa ja kustannuspohjaiset ratkaisut. Esimerkiksi varjohinnoilla tarkoitetaan menetelmää, jolla verrataan julkisen toimenpiteen hintaa saatavilla oleviin markkinahintoihin. Maksuhalukkuusmenetelmissä käyttäjiltä kysytään preferenssejä ja tulkintaa arvosta (willingness to pay, WPA). Kustannuspohjainen ratkaisu on esimerkiksi matkakustannusmenetelmä, jolla selvitetään, paljonko käyttäjä on valmis uhraamaan aikaa ja resursseja päästäkseen palveluun, sekä selvitetään mikä on ajan ja resursienkäytön vaihtoehtoiskustannus. (Meklin 2008, 390.)

Tuloksellisuustiedon tuottamisen kannalta on merkittävää, että pitkittäis-, poikittais- ja tavoitevertailussa mittaustulosten hyväksikäyttö rajoittuu tilanteisiin, jossa tuotannossa käytetään vain yhtä tuotannontekijää tai tuotannontekijälajia, ja tuotetaan vain yhtä suoritelajia. Tuloksellisuustiedon muodostamiseksi tunnuslukuja joudutaan yhdistämään. Mittaamisessa joudutaan siis käyttämään aggregoituja mittalukuja. Aggregoitu mittaluku kuvaa rationaalisuusprinsiippiä ja eri tahojen preferenssejä. (Meklin 2008.) Tarkoituksena on yhteiskunnallisten tilojen paremmuuden analysointi, joka perustuu arvottamiseen. Siihen mitä pidetään hyvänä ja tavoiteltavana. Aggregointi vaatii tietojen keräämistä yhteen mikrotason tekijöistä, sekä havaintoyksiköistä laskettujen tunnuslukujen yhdistämistä tai summaamista laajempien havaintoyksiköiden tasolle. Aggregoitujen tunnuslukujen käyttö perustuu sille, että varsinainen tuloksellisuus ilmenee yksittäisille veronmaksajille esimerkiksi palveluiden saatavuutena ja toimivuutena.

Mittauksen reliabiliteetti ja validiteetti ovat parhaimmillaan mikrotasolla (Meklin 2008, 388). Esimerkiksi Iso-Britanniassa korostetaan tuloksellisuuden mittaamista mikrotasolla, eli asiakastyytyväisyyden mittaamista (Lonsdale ym. 2011, 78). Asiakastyytyväisyyden mittaamisen ongelma on kuitenkin se, että kansalaisten tarpeet ovat rajattomat, mutta resurssit niukat. Kansalaisten näkemys saamastaan palvelusta ei aina kohtaa asiantuntijan näkemystä palvelun laadusta. Esimerkiksi lääkäriltä ei saa aina sellaista hoitoa kuin haluaa, vaan asiantuntijan arvioon perustuvan tarpeen mukaisen hoidon.

Useiden tunnuslukujen yhdistelyn lisäksi tuloksellisuusinformaation muodostaminen vaatii erilaisten mittareiden yhdistelyä toisiinsa. Tämä ongelma ilmenee varsinkin monituotos- ja monipanosorganisaatioissa. Tuloksellisuusinformaatio on usein muodoltaan

laadullista, ei määrällistä, sillä erilaisia tunnuslukuja ei voi laskea yhteen ilman, että niiden informaatio katoaisi.

Polkuriippuvuus

Tuloksellisuusinformaation historialliseen ja institutionaaliseen kontekstiin liittyvä ongelma on se, että se voi aiheuttaa tuloksellisuustiedon muodostamiseen polkuriippuvuutta. Tarkastettavat organisaatiot toimivat aiemmin omaksutut käytännöt huomioiden mukauttaen näitä toimintaolosuhteissa tapahtuneisiin muutoksiin (Cyert & March 1963; Lindblom 1959, ref. Vakkuri 2006, 34). Ei etsitä parasta tietoa, vaan rationaalista on joskus tyytyä vain johonkin ennakoitavissa olevaan. Hallitakseen monitulkintaista toimintaa ja ympäristöä organisaatiot eivät välttämättä luota monitulkintaisiin tehokkuusoppeihin, vaan pyrkivät tietoisesti välttämään niitä. Kohdetodellisuuden monitulkintaisuus voi selittää sen, miksi ymmärtämisen instrumentti halutaan pitää mahdollisimman selkeänä. (Vakkuri 2006, 34).

Vaikuttavuuspuhe

Kolmen E:n mallin mukainen vaikuttavuus on tuloksellisuuspuheessa merkittävä osatekijä. Vaikuttavuutta vaaditaan kaikessa julkisesti rahoitetussa toiminnassa. Sitä pidetään hyvän julkisen varainkäytön kriteerinä. Ahosen ym. (2010, 40) mukaan vaikusten kysymyksiä on pohdittu niin kauan kuin on harjoitettu yhteiskuntapolitiikkaa, ja 1980-luvun jälkipuoliskolta lähtien vaikuttavuudesta on muodostunut keskeinen hallinnan ja tiedontuotannon kysymys. Se on kiinnittynyt lähes kaikkeen julkiseen toimintaan, kuten lainsäädäntöön, virkamiesten eettisiin periaatteisiin ja kehitysprojekteihin.

Vaikuttavuutta voidaan mitata määrittämällä tavoitteiden saavuttamisen aste muutokselle tai sen estämiselle. Vaikuttavuuden arvioinnissa on siis kyse syy-seuraussuhteista, siitä mitä jokin toimenpide on saanut aikaiseksi ja onko se vastannut tavoitteita. Ongelmana on kausaalisuhteiden osoittaminen, onko jokin toiminta aikaansaanut muutoksen vai olisiko muutos tapahtunut ilman toimenpidettäkin. Vaikutuksia on vaikea ennakoida ja systemaattinen vaikutusketjujen osoittaminen on yhteiskuntapolitiikassa useimmiten hankalaa, ellei mahdotonta.

Vaikuttavuuden arvioinnin kannalta ongelmallista on myös se, että poliittisessa kielenkäytössä vaikuttavuuteen viitataan yhä useammin mainitsematta päämääriä tai tavoittei-

ta, joiden suhteen vaikutuksia tarkastellaan. Poliitiikan ja hallinnon kielenkäytössä vaikuttavuuden termi on alkanut muistuttaa teleologista käsitettä, päämäärän luonteista asiaa jo itsessään. (Ahonen ym. 2010, 46–47.)

Reijo Sund (2008, 253–254) luonnehtii nykyistä tilannetta seuraavasti: *”Vaikka meillä on jokaisella jonkinlainen käsitys siitä, mitä vaikuttavuudella tarkoitetaan, on se käsitteenä kuitenkin epämääräinen. Näyttäisi siltä, että epämääräisyys on tarkoituksellista: merkitys hukutetaan abstraktiin hallinnolliseen retoriikkaan siten, että ei enää anneta selkeitä normeja siitä, mitä ja miten asioita pitäisi tehdä, vaan sen sijaan säilytetään poliittinen vastuu asioiden toimeenpanosta epäsuorasti toimijoille muotoilemalla strategiset tavoitteet epämääräisesti.”*

Ahonen ym. (2010, 46–47) mukaan vaikuttavuuteen epäselvästi viittaamalla voidaan väistellä poliittisesti kiistanalaisia hyvinvoinnin päämäärä- ja arvokysymyksiä. Näin tavoitteiden määrittelyä saadaan siirrettyä politiikan toimeenpanijoille. Vaikuttavuuden arviointiin ja tarkastukseen liittyy siten olennainen haaste: miten muotoilla kriteerit vaikuttavuudelle?

3 TULOSELLISUUSTARKASTUKSEN JÄRKEILYTYYLIT

Hyvinvointivaltion hallintaan eri aikoina kehittyneitä vaikutusten arvioinnin menettelyjä niitä vakiinnuttavine instituutioineen voidaan kutsua järkeilytyyleiksi (Rajavaara 2007). Ne ovat luokittelun, käsitteellistämisen ja nimeämisen kokonaisuuksia, jotka suuntaavat tiedonmuodostusta uusiin kohteisiin (Hacking 2004). ”*Järkeilytyylit ovat enemmän kuin tiedonhankinnan menetelmiä, sillä niihin kytkeytyy instituutioita ja keinoja, joilla tiedonmuodostusta vakiinnutetaan. Kunkin järkeilytyylin järkeä pidetään pätevänä järkeilytyylin toimijoiden kesken eikä sitä voi kumota jostain toisesta järkeilytyylistä käsin. Tästä syystä useita vaikutusten järkeilytyylejä saatetaan vakiinnuttaa rinnakkain hallinnossa. Toisaalta erilaisten tietokulttuurien kesken voi syntyä erimielisyyttä siitä, millainen tieto on pätevää. Järkeilytyyleihin ei tukeuduta aivan vapaavalintaisesti, vaan tietoa vakiinnuttavat instituutiot ja niiden saama poliittinen tuki määrittävät sitä, mitä pidetään hyödyllisenä tietona.*” (Ahonen ym. 2010, 43.)

Vaikutuksiin keskittynyttä tarkastus-, arviointi- ja tutkimustoimintaa voidaan pitää kutakin omina järkeilytyyleinään. Tuloksellisuustarkastusta tarkastellessa huomaa, että tuloksellisuustarkastus yhdistelee sekä tarkastus-, arviointi- että tutkimustoiminnan loogiikkaa. Tuloksellisuustarkastuksessa käytetään perinteisten tarkastusmenetelmien rinnalla arvioinnille ja tieteelliselle tutkimukselle ominaisia yhteiskuntatieteellisiä aineistonhankintatapoja ja analyysikeinoja.

Tässä luvussa tarkastellaan tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen piirteitä suhteessa tarkastukseen, arviointiin ja tutkimukseen. Esimerkiksi Pollitt ym. määrittelee tuloksellisuustarkastuksen arvioinnin tapaiseksi toiminnaksi, jonka nimi sattuu sisältämään termin tarkastus. Mutta sanan käyttö on kuitenkin harhaanjohtavaa, koska tavoitteet ja työskentelytavat ”perinteisessä” tarkastuksessa ja tuloksellisuustarkastuksessa eroavat toisistaan. Työskentelytavat ovat pikemminkin tutkimista (inspection) ja arviointia ohjelmien ja organisaatioiden olemuksesta, kun taas perinteisen tarkastuksen ydinfunktio on varmentaminen. (Pollitt ym. 1999, 12–14.) Lisäksi luvun lopuksi selvitetään, mitä tuloksellisuustarkastuksessa käytettävistä metodeista tiedetään.

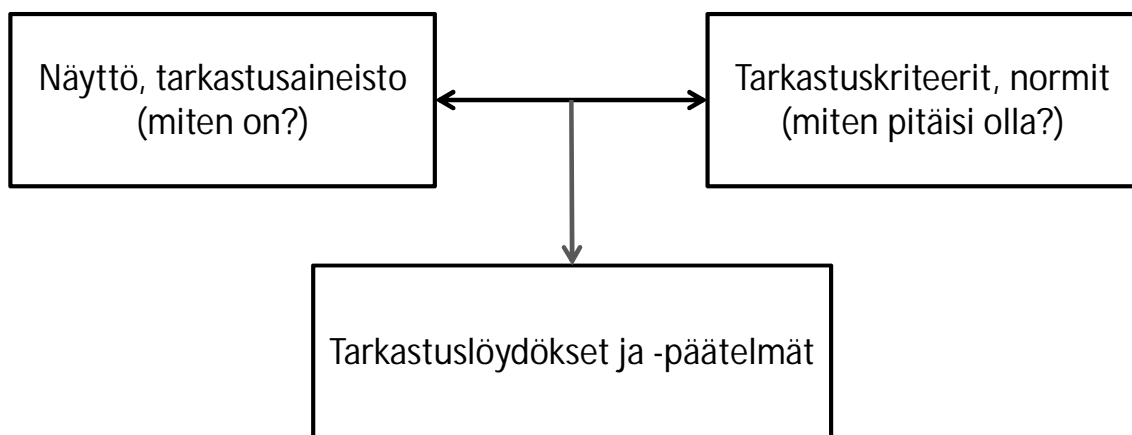
3.1 TULOSELLISUUSTARKASTUKSEN JA TARKASTUKSEN SUHDE

Tarkastaminen on määritelmän mukaan perusmuodossaan järjestelmällinen prosessi puolueetonta tiedonhankintaa sen todentamiseksi, vastaavatko taloudelliset toiminnot ja

tapahtumat niistä annettuja tietoja ja ovatko ne lainmukaisia. Lopputuloksena tarkastuksessa on tarkastuskertomuksen antaminen ja tuloksista tiedottaminen. (American Accounting Association 1973: 18.)

Tuloksellisuustarkastus on tarkastuksen määritelmän mukaista järjestelmällistä ja puolueetonta tiedonhankintaa. Historiallisessa kehityksessään tuloksellisuustarkastus on syntynyt tilintarkastuksen rinnalle vastaamaan siihen tarpeeseen, jossa tilintarkastuksen keinot loppuvat. Tilintarkastuksesta sitä erottaa sen tutkimuksellinen luonne. Tilintarkastus on lähtökohtaisesti laillisuusvalvontaa ja sen tehtävänä on toimittaa päättäjille perusteltua tietoa siitä, onko toiminta ollut lakien ja budjettipäätösten mukaista (Myllymäki 1994, 69). Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on varmistua toiminnan tuloksellisuudesta ja tehokkuudesta sekä siitä, että toiminnalle asetetut tavoitteet on saavutettu. Julkisilla varoilla aikaansaatu tuotosten arviointi on tuloksellisuustarkastuksen keskeinen sisältö. Sen tarkoituksena on tarkastella verovaroilla rahoitettua toimintaa kokonaisuutena. (Myllymäki 1994, 28.)

Tuloksellisuustarkastukset alkavat esiselvityksestä, jossa tarkastuksen sisältö ja käytettävät menetelmät määritellään. Sen jälkeen muodostetaan tarkastuskriteerit. Yksinkertaistettuna tarkastuskriteerit konkretisoivat ”miten pitäisi olla” – kysymyksen taustalla olevaa tavoitetilaa. Tässä kohtaa tuloksellisuustarkastus eroaa tilintarkastuksesta, tilintarkastuksen kriteerit tulevat säädöksistä, kun taas tuloksellisuustarkastuksissa tarkastetaan kollektiivisesti muotoutuneen tavoitetilan saavuttamista.



KUVIO 3 TARKASTUKSEN TIEDONMUODOSTUKSEN PERUSIDEA

Kuviossa kolme kuvataan tarkastamisen perusidea. Toiminnasta kerätään tarkastusevidenssiä. Tarkastuskriteerien ja evidenssin suhteesta muodostetaan tarkastustulokset. (Lonsdale ym. 2011, 76.)

Tarkastaminen on näyttöön perustuvaa toimintaa. Tarkastaja ei voi ilmaista mielipidettään tai raportoida ilman todisteita (Lonsdale ym. 2011, 95.) Tarkastuskriteerit muodostavat operationaalisen tekijän, joka sekä ohjaa aineistoa ja analyysin välineitä koskevia valintoja että antaa mittavälineen arvioida, vastaako havaittu asia riittävästi tavoitetilaa. Kuitenkaan tarkastuskriteerit eivät kokonaan määritä sitä, miten asioiden pitäisi olla, vaan tarpeen on käyttää myös yleisempää tulkintaa siitä, mihin tarkastettavalla toiminnalla pyritään. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 20–30.)

Tilintarkastuksesta tuloksellisuustarkastus eroaa siinä, että tuloksellisuustarkastuksen tapauksessa tarkastus voi olla myös tarkoituksenmukaisuustarkastusta. Silloin kyseessä ei ole pelisääntöä, säädöstä tai sitovaa päätöstä, joten tarkastaja joutuu itse määrittelemään kriteerit, joita vasten toimintaa arvioi. (Myllymäki 1994, 27–29 ja 218–219.) Tarkastus voi kytkeytyä myös lähtökohtaisesti sen arviointiin, miten hyvin eri palvelujärjestelmät ja organisaatiot ovat kyenneet saavuttamaan niille asetetut tavoitteet. Tämä sisältää useiden sellaisten alueiden tarkastelua, joita ei puhtaalla tilien tarkastuksella kyetä verifioimaan. (Martikainen, Meklin, Oulasvirta & Vakkuri 2002, 16.)

Koska tuloksellisuutta ei kyetä todentamaan tilien perusteella, Ahonen ym. (2010, 18) esittää, että tuloksellisuustarkastuksessa tulisi tuottaa tietoja tuloksellisuuden osatekijöistä: valtion varojen käytöstä, tuloksellisuusketjusta, jossa taloudellinen panos muuttuu toiminnaksi, sekä toiminnan vaikutuksista. Toisaalta käytännön tuloksellisuutta on usein vaikea tarkastuksen keinoin verifioida, joten tarkastuksissa voidaan pyrkiä arvioimaan sitä, onko taloudenhoidolla luotu riittävät edellytykset tuloksellisuudelle (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010).

Meklin (2009) jaottelee tarkastamista kolmeen osioon: tarkastetaan ovatko tosiasiat toteutuneet lain ja sovittujen pelisääntöjen mukaan, vastaavatko raportit tosiasioita ja onko raportit laadittu sovittujen pelisääntöjen mukaan. Vuorisen (1995, 109) mukaan tarkastuksella on positiivinen lähtökohta, eli tahallista vääristelyä ei oleteta olevan tehty. Tarkastuksen pelkistetty tehtävä on todeta, että tilinpäätös antaa tilivelvollisen toimista ”oikeat ja riittävät tiedot”. ”Pitääkö jokin paikkansa?” on tarkastamiseen liittyvä kysy-

mys. On siis jokin oletus, jonka paikkansapitävyys tarkastetaan. Tämä vaatii tarkastajalta kykyä hakea oikeanlaista varmennustietoa.

Oleellista tarkastusinformaation kannalta on tarkastusevidenssin luotettavuus. Tarkastus tyypillisesti perustuu aineistoltaan dokumenttien varmentamiseen, näin ollen tarkastamisen ydin on tarkastettavien dokumenttien luotettavuus. Aineistolähteitä voidaan arvottaa keskenään luotettavuudeltaan. Tarkastustietoa ei voida muodostaa, jos lähteet eivät ole luotettavia. Esimerkiksi tarkastuksessa voidaan yleensä olettaa, että suoraan pankista tarkastajan saamat tositteet ovat luotettavampia kuin yrityksen johdon itse tuottamat raportit. Kaikista vähiten tarkastuksessa voidaan tyypillisesti luottaa ”huhupuheisiin”. Tarkastus tarvitsee aina evidenssiä, jotta sillä voidaan osoittaa ja varmentaa jotakin. Aineistojen luotettavuuteen tyypillisesti vaikuttaa niiden lähde, mutta myös muu menetelmä, jolla ne on tuotettu. (Oulasvirta 2008.)

Tarkastuksessa oletuksena on, että riittävä sisäinen valvonta poistaa sääntöjen vastaisuuksien todennäköisyyden. Tarkastuksen laadun varmistukseksi, tarkastajan on selvitettävä, toimivatko tarkastettavan järjestelmät vaaditulla tavalla. Näin voidaan varmistua tietojen riittävästä oikeellisuudesta. Tarkastamisen toteuttamiseksi on oltava seurantajärjestelmä, jolla seurataan päämäärän tai tavoitteen saavuttamista ja pelisääntöjen noudattamista. Tarkoitus on, että hyvä sisäinen valvontajärjestelmä poistaa sääntöjen vastaisuuksien esiintymisen todennäköisyyden, mutta ei kuitenkaan poista kokonaan virheellistä toimintaa (Mautz & Sharaf 1977, 47). Yksityiskohtaisessa tarkastamisessa virheitä ei pitäisi esiintyä kovinkaan paljoa, jos sisäinen valvonta on hyvin järjestetty.

Tuloksellisuustarkastus on ulkoista tarkastusta. Tarkastustoimintaa määrittelee se, että tarkastaja on riippumaton organisaatiosta jota hän tarkastaa. Tilintarkastuksen parissa ongelmalliseksi on nähty lisäpalveluiden ja konsultoinnin myyminen tarkastettavalle organisaatiolle (Rönkkö 2008). Tämä muodostuu myös ongelmaksi tuloksellisuustarkastuksen näkökulmasta, sillä tuloksellisuustarkastajalta usein nimenomaan odotetaan kehittäjän roolia. Vaikka tuloksellisuustarkastuksen tarkoituksena on tuottaa informaatiota tuloksellisuudesta tilivelvollisuuden näkökulmasta, sillä kuitenkin pyritään usein täyttämään kahdenlaisia informaation tarpeita. Voidaan puhua ”tilivelvollisuusajattelun” (accountability) ja ”toiminnan kehittämisen” (performance improvement) välisestä jännitteestä (Chelimsky 1997, 9–15; Pollit ym. 1999 105–108; Barzelay 1996, ref. Vakkuri 2001, 171–172). Jännitteellä tarkoitetaan sitä, että informaation tuottaminen ja käyttä-

minen vastaavat kahdenlaisiin tarpeisiin, jotka eivät voi toimia samassa yhteydessä menettämättä osaa itsestään. Tilivelvollisuuden näkökulmasta tuloksellisuusinformaation objektiivisuus ja riippumattomuus vaarantuvat, jos samalla tarkoituksena on kehittää. On huomattava, että valtiolliset tarkastuselimet tekevät työtä ensisijaisesti holhouksen ja kontrollin näkökulmasta, joka on julkisten varojen käytön valvonnan perustehtävä. Tarkastuselimet voivat antaa neuvoja johtamisen kehittämisessä, mutta se on toissijainen tehtävä, eikä voi ikinä korvata holhousnäkökulmaa. (Pollitt ym. 1999, 17.)

Pollitt ym. (1999, 16) mukaan julkisen talouden tarkastamisen kahta päätarkastuslajia erottaa niiden toteutusten toistuminen. Tilintarkastus toistaa vuosittaista kaavaa tilikirjojen tarkastamisesta, kun taas tuloksellisuustarkastus on aina yksittäinen ja yksilöllisesti suunniteltu projekti, joka saattaa kestää useita kuukausia. Tilintarkastukset ovat myös enemmän säännönmukaisia, kun tuloksellisuustarkastukset vaihtelevat metodeiltaan ja laajuuksiltaan.

Tarkastamisessa ammatillisten velvoitteiden noudattaminen on tärkeää (Mautz & Sharaf 1995, 50). Tällä tarkoitetaan ammatillisten standardien noudattamista. Luottamus tarkastajaan rakentuu ammattistandardien noudattamisesta. Tilintarkastuksella on kansainvälisesti ja maakohtaisesti vakiintuneet standardit, mutta tuloksellisuustarkastuksen kohdalla standardit eivät ole vielä kansainvälisesti kovinkaan vakiintuneet. Ylimpien tarkastusviranomaisten järjestö INTOSAI on julkaissut omat standardinsa, mutta tutkimusten mukaan (Pollitt ym. 1999) tuloksellisuustarkastuksissa on valtiollisia eroja. Tämä johtuu erilaisesta lainsäädännöstä ja politiikasta, joka muodostaa osaltaan kriteerit tarkastukselle.

Koska tuloksellisuustarkastus on uudehko tarkastamisen laji, sen tekijät määrittävät sitä. Tuloksellisuustarkastusta tekevät tarkastajat tekevät valintoja tarkastusprosessin eri osissa. Tuloksellisuustarkastuksessa työskentelee monenlaisilla taustoilla henkilöstöä. Tarkastajien kyvyillä, taustalla ja kokemuksella on suuri vaikutus siihen, miten he tarttuvat probleemiin (Pollitt ym. 1999, 126). Tarkastajan tausta voi olla sekä mahdollisuus että rajoite, mikäli se määrittää tarkastustyötä.

Ahonen ym. (2010, 21) esittää, että tuloksellisuustarkastuksen osalta kiinnostavaa on, että toiminnan tausta ja perusta ovat laskentatoimessa ja tarkastuksessa, mutta toiminnallisesti tarkastus siirtyy koko ajan lähemmäs talous- tai yhteiskuntatieteellistä tutkimusta. Perinteisesti taloudentarkastajat ovat olleet koulutukseltaan laskentatoimen osaa-

jia, mutta roolit ovat muuttumassa rekrytointipolitiikan myötä. Tarkastuksen ja arvioinnin sisältöön vaikuttaa sen tekijöiden tausta, koulutustausta ja työhistoria, sekä ne konventiot, jotka työn tekijä on omaksunut.

Perusmuodossaan tarkastamisen tiedonmuodostukseen vaikuttaa sen ajallinen aspekti. Tarkastaminen voi kohdistua vain menneeseen toimintaan. Ei voida tarkastaa tulevaisuutta, koska tapahtumatonta ei voida verrata minkään pelisäännön toteutumiseen. Tilintarkastuksessa tämä on ehdoton vaatimus. Kuitenkin tuloksellisuustarkastusta on käytetty esimerkiksi Norjassa kesken ohjelmaa (Johnsen & Reichborn-Kjennerud 2011). Pääsääntöisesti kuitenkin tuloksellisuustarkastukset kohdistuvat menneeseen toimintaan. VTV:llä tuloksellisuustarkastus on rajattu tiukasti menneisyyteen.

Tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta yhdistävät osin samantyyppiset menetelmät. Menetelmällisesti tarkastus voi olla kummankin kohdalla esimerkiksi tilastollista tai ei-tilastollista harkittuun otantaan perustuvaa varmennusta. Tilastollinen päättely tarkastuksessa perustuu tilastotieteen sääntöihin otannan koosta, otantayksiköiden satunnaispoiminnasta ja otantatuloksen tulkinnasta suhteessa populaatioon. Ei-tilastotieteellinen otantatarkastus taas perustuu tarkastajan ammatilliseen harkintaan. Oleellista on arvioon perustuva otannan koon ja otantatuloksen arvostelu. Otannan koon ja otannan tekeminen ei-tilastotieteellisesti subjektiiviseen harkintaan nojaten ei aina ole heikkous, vaan se voi olla myös vahvuustekijä. Tarkastaja voi esim. kokemukseensa ja muihin tarkastustoimenpiteisiin perustuen keskittyä vain kaikkein riskisimpiin ja olennaisimpiin transaktioihin testauksessa. Esimerkiksi tarkastaja voi valita virka- ja työmatkojen valvonnassa testauksen, joka kohdistuu vain tietyn projektin matkakustannuksiin tai tietyn työntekijän matkojen laskutukseen. Tarkastuksessa käytetään myös muita menetelmiä, kuten fyysistä tarkastusta ja havaintojen tekoa paikan päällä, kyselyitä ja haastatteluita sekä laskelmien mekaanisen tarkkuuden tarkastamista. Analyttisinä menetelminä tarkastuksessa käytetään poikkeamien etsintää ja riippuvuuksien tarkastelua. (Oulasvirta, 2008.)

3.2 TULOKESELLISUUSTARKASTUKSEN JA TUTKIMUKSEN SUHDE

Kirjallisuudesta (kts. Ahonen ym. 2010, Lonsdale ym. 2011) tukea saa näkemys, että tuloksellisuustarkastus on arvioinnin, tutkimuksen ja tarkastuksen hybridimuoto, joka käyttää käytettävissä olevia keinoja voidakseen tuottaa riittävän luotettavaa näyttöä tar-

koituksiinsa. Tuloksellisuutta ei voida todentaa puhtaasti tarkastuksen menetelmillä, joten menetelmiä on lainattava yhteiskuntatieteistä.

Tuloksellisuustarkastuksen ja arvioinnin suhdetta on pohdittu laajasti kirjallisuudessa (Pollitt, Summa 1997, Barzelay 1996, Leeuw 1996, Pollitt ym. 1999, Mayne 2006, Bemelmans-Videc, Lonsdale & Perrin 2007). Jeppesen ym. (julkaisematon) määrittelevät tuloksellisuustarkastuksen tilintarkastuksen ja arvioinnin väliselle rajapinnalle. Vastaavasti Ahonen ym. (2010) VTV:n tuloksellisuustarkastusta tarkastellessaan korostavat yhteyttä tutkimukseen ja arviointitoimintaan, tilintarkastuksen profession jäädessä näiden varjoon.

Yhteyttä tutkimukseen tukee esimerkiksi valtioiden ylimpien tarkastusviranomaisten kansainvälinen yhteistyöjärjestö INTOSAI:n määrittely (2010), joka tuloksellisuustarkastusta koskevassa standardissaan toteaa, että tuloksellisuustarkastus on *"riippumaton ja puolueetonta hallinnon toiminnan, ohjelmien ja organisaatioiden tutkimusta, jossa tarkastellaan yhdestä tai useammasta näkökulmasta kohteiden taloudellisuutta, tehokkuutta ja vaikuttavuutta, ja jonka tarkoituksena on toiminnan parantaminen."*

Tuloksellisuustarkastuksissa ei yleensä puhuta tarkastamisesta, vaan käytetään tutkimiseen viittaavia termejä, kuten 'study', 'review', 'investigation' tai 'examination'. Kuitenkin tapa jolla tuloksellisuustarkastukset tehdään, on tarkastukselle tyypillinen. Aineistolähteet tuloksellisuustarkastuksissa perustuvat tyypillisesti haastatteluihin, kyselytutkimuksiin, johdon antamaan informaatioon ja asiantuntijaselvityksiin. (Lapsley 1996, 206.) Myös Valtiontalouden tarkastusvirasto on korostanut ohjeessaan toiminnan tutkimuksellisuutta. Tarkastuksissa käytettävien menetelmien tulisi olla tieteellisen tutkimuksen tunnusmerkit täyttäviä (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 15).

Rajankäynti sen suhteen, mikä on tutkimusta ja mikä ei; ja kuka on tutkija ja kuka ei, on käynyt aiempaa epäselvemmäksi. Kehityksen myötä yhä useampiin toimintoihin on sisällytetty tutkimuksellisia elementtejä. Kaikista hallinnon toimijoista on tullut vähitellen jonkinlaisia tutkijoita tai arvioitsijoita. (Ahonen ym. 2010, 41.)

Yleensä tutkimuksella tarkoitetaan järjestelmällistä toimintaa jonkin asian selvittämiseksi, tarkoitus on tuottaa uutta tietoa ja mahdollisesti ratkaista jokin ongelma. Sen ydin on siis selvittäminen ja tiedontarpeeseen vastaaminen. Tuloksellisuustarkastuksen kohdalla tiedontarve on "onko toiminta ollut tuloksellista?". Tutkimista käytetään mo-

nissa erilaisissa yhteyksissä tiedonmuodostamiseksi, esimerkiksi poliisit ja toimittajat tutkivat. Näistä edellä mainituista tutkimisista voidaan erottaa toinen tutkimisen suuntaus, tieteellinen tutkimus. Tieteellisellä tutkimuksella on muutamia tunnusmerkkejä.

Ensinnäkin tieteessä käytetään tieteellisiksi laskettavia menetelmiä eli metodeja päämäärän saavuttamiseksi. Tieteellisen metodin perinteisiä tunnusmerkkejä on amerikkalaisen filosofi Charles Peircen mukaan objektiivisuus, julkisuus, kriittisyys, itseään korjaavuus, autonomisuus ja edistvyys. Samaa oppia mukaillen myös Niiniluoto (1984) on jaotellut järkevään tiedekäsitykseen kuuluvaksi ainakin objektiivisuuden, kriittisyyden, autonomisuuden ja edistyvyyden. Tiedettä on määritelty myös järjestelmälliseksi ja järkiperaiseksi uuden tiedon hankinnaksi (Haaparanta & Niiniluoto 1986). Erilaisia näkemyksiä tutkimuksen ja tuloksellisuustarkastuksen suhteesta ovat esittäneet esimerkiksi Ahonen ym. 2010, Lonsdale ym. 2011 ja Keen 1999.

Tuloksellisuustarkastukseen verrattuna tieteellisen tutkimuksen tarkoituksena on viime kädessä koko tieteenalan teoreettisen tiedon lisääminen. Viime kädessä muut tutkijat falsifioivat tai verifioivat tutkimuksen tulokset. Tieteellisen tutkimuksen tekijä on tutkija, jolla on lähtökohtaisesti tutkimuksen vapaus. (Ahonen ym. 2010, 22.) Eri yhteyksissä suoritetuissa tarkasteluissa on ilmennyt, että tiedonmuodostuksen käytännön välineistöltään tuloksellisuustarkastus ei periaatteessa eroa tavanomaisesta empiirisestä yhteiskuntatutkimuksesta eikä myöskään arviointitutkimuksesta. Selvää laadullista peruseroa ei ole, koska kussakin hankitaan viime kädessä tietoa tosiasioista. Tosin käsitykset tiedonhankinnan menetelmällisistä ihanteista vaihtelevat eri toimijoiden välillä. Lisäksi tutkija, arvioitsija ja tarkastaja ovat tekemisissä vaihtelevalla etäisyydellä tosiasioita koskevien selitysten, teorioiden ja mallien sekä tosiasioita määrittelevien arvojen, tavoitteiden ja tarpeiden kanssa. (Ahonen ym. 2010, 69.)

Tuloksellisuustarkastus tarkasteltuna aineistolähteiden, aineistojen, aineistojen hankinnan ja analyysin menetelmien osalta perustuu ainakin osittain tieteellisiin tunnusmerkkeihin. Huomattavaa on, että tuloksellisuustarkastukset eivät ole itsessään tieteellisiä tutkimuksia, vaikka tarkastajat käyttävät tieteellisiä oppeja ja tutkimusmenetelmiä apunaan. (Lonsdale ym 2011, 118.)

Keen (1999) mukaan tuloksellisuustarkastukset ovat luonteeltaan epäteoreettisia, löydöksiä ei soviteta käytettyyn teoreettiseen viitekehykseen ja kausaalisuuden kysymyksiä ei käsitellä. Keen mukaan tuloksellisuustarkastus eroaa merkittävästi empiirisistä yh-

teiskuntatieteistä ja arviointitoiminnasta. Tulosten mukaan tuloksellisuustarkastus on pikemminkin näennäisen järkevää toimintaa, joka perustaa päätelmänsä suureen määrään erilaisia aineistonhankintakeinoja yhteistyössä tarkastettavan kanssa. Näitä ovat esimerkiksi turvautuminen dokumentteihin, haastatteluihin ja kustannuslaskenta informaatioon. Tuloksellisuustarkastusten päätelmät voivat perustua yhteisymmärrykselle, vastaavuudelle tai yhteneväisyydelle. Yhteisymmärrys perustuu tarkastajien ja tarkastettavien yhteisymmärrykselle asiantilasta, kun taas vastaavuus ja yhteneväisyys ovat tarkastajien näkemyksiä asioista. Toisaalta tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostumiseen vaikuttaa myös tarkastajien intuition ja analyyttisen ajattelun välinen suhde. Lisäksi tuloksellisuustarkastus on tarkastuksen muoto, joka on keskittynyt tarkastelemaan prosesseja, pikemminkin kuin kysymään avoimia kysymyksiä, koskien asioiden luonnetta ja syy-seuraussuhteita, joka taas on tyypillistä arvioinnille ja yhteiskuntatieteelliselle tutkimukselle. (Keen 1999.)

Intuiitiivisen ja analyyttisen ajattelun roolia tuloksellisuustarkastusten tiedonmuodostuksessa ovat painottaneet myös Nutley ym. (2012). Heidän mukaansa tarkastuksen tiedonmuodostukseen vaikuttaa myös epäviralliset prosessit, jotka perustuvat tarkastajan intuitiiviseen ja analyyttiseen ajatteluun. Sellaisia ovat suorat ja epäsuorat tarkastuskriteerit, induktiiviset ja deduktiiviset menetelmät, sisä- ja ulkosyntyinen pätevyys, sekä arvot joita käytetään arvioidessa ja tehdessä päätelmiä.

3.3 TULOSELLISUUSTARKASTUKSEN JA ARVIOINNIN SUHDE

Arvioinnin ja arviointitutkimuksen eroa on vaikea määritellä, koska arviointi on tullut entistä kiinteämmäksi osaksi hallinnon arkipäivää ja sisäisten arviointien merkitys on kasvanut (Ahonen ym. 2010, 42). Selkeyden vuoksi puhuttakoon vain arvioinnista, sillä jo arvioinnin käsitteen ja sen tiedonmuodostumisen perusteiden määrittely on hankalaa. Tutkijat ovat lähinnä yksimielisiä siitä, että arvioinnista ei ole esitetty yksiselitteistä ja yleisesti hyväksyttyä määritelmää (Sinkkonen ja Kinnunen 1994, 21 ja 36).

Ahonen (2001, 62) käyttää arvioinnista sanaa evaluaatio, ja esittää samalla, että arviointia on monenlaista. Eri tieteenalat pyrkivät määrittämään mikä on kelvollista arviointia ja mikä ei. Arvioinnin määrittely sen metodien kautta on erityisen hankalaa, sillä teoreettisella kentällä miltei jokainen kirjoittaja on määritellyt arviointia omasta näkökulmasta ja kokemuksestaan. Näin ollen arvioinnin julkaisut tarjoavat yleensä osittaista tai vinoutunutta kuvaa. (Ahonen 2001, 68–70.) Usein sen tiedonmuodostus kuitenkin pe-

rustuu jonkinlaiseen tieteelliseen menetelmään tai ”konsultatiivisiin” menetelmiin (Ahonen ym. 2010, 23). Arviointi edellyttää myös aina empiiristä tiedonhankintaa (Ahonen ym. 2010, 42).

Yksimielisyyttä kuitenkin löytyy siitä, että arvioinnin ydin on arvottaminen. Eli sen osoittaminen onko jokin asia hyvin tai huonosti, arvokas vai arvoton, hyödyllinen tai hyödytön, parempi tai huonompi kuin toinen. Tiedonmuodostuksen perustaksi tarvitaan kriteereitä, joihin vertaamalla voidaan tehdä arvottavia päätelmiä kohteesta. Meklin jakaa arvioinnin kriteerit kolmeen osaan, voidaan tehdä tavoite- tai standardivertailu, poikittaisvertailu tai pitkittäisvertailu. Tuloksellisuuden osalta poikittaisvertailulla tarkoitetaan vertailemista muihin samanlaisiin, esim. samanlaisiin toimijoihin. Pitkittäisvertailua on vertailu omiin aikaisempiin tuloksiin. Arvioinnin tiedonmuodostamisen prosessi etenee karkeasti jaoteltuna usein toiminnan kuvauksen kautta kriteeriin vertailuun ja lopuksi arvottamispäätelmään. Lisäksi arviointiin voi sisältyä tapahtuneen syiden esittäminen ja suositusten tekeminen. (Meklin 2001, 111.)

Barzelay (1996, 19; 1997, 237–241) erottaa tuloksellisuustarkastuksen loppupäämäärältään perinteisestä tarkastuksesta, sen tulos on arvio, kun taas perinteisessä tarkastuksessa tulos on pikemminkin varmennus, joka ei ole perustu ollenkaan arviotietoon. Hän myös väittää, että tuloksellisuustarkastus on arviointia, ja että kaikki perinteinen arviointi ei ole arviointia vaan osittain myös tarkastusta.

Pollitt ym. (1999) kritisoi Barzelayn näkemystä, perustellen, että myös perinteisessä tarkastuksessa loppuraportin antaminen vaatii arviota tehtyjen johtopäätöksien paikkansapitävyydestä. Lisäksi tuloksellisuustarkastus tarkastelee hyvien käytäntöjen noudattamista ja säännönmukaisuutta, kuten perinteinen tarkastuskin. Koska vastaavuuden tarkastamisen ja tuloksellisuustarkastuksen välille voidaan tehdä ero, voidaan myös arviointi ja tuloksellisuuden valvonta erottaa siitä. Kuitenkin Pollitt ym. ja Barzelay ovat samaa mieltä siitä, että tuloksellisuustarkastuksen kohdalla pitäisi puhua enemmän tutkimisesta tai tarkastelusta, kuin tarkastamisesta. Myös Leeuw (1996) mukaan tuloksellisuustarkastus on lähellä arviointia, koska yhdistäviä tekijöitä ovat samankaltaiset menetelmät ja loppulausunto.

Pollitt ym. (1999) mukaan arvioijien ja tuloksellisuustarkastajien työkaluissa on vain marginaalisia eroja. Ero tarkastajien ja arvioijien välillä syntyy institutionaalisista ja lainsäädännöllisistä seikoista. Ylimmillä tarkastusviranomaisilla on laaja itsenäinen val-

ta valita tarkastuskohteet, kun taas arvioija arvioi toimeksiantajalle alisteisena. Lainsäädäntö antaa tarkastajille laajan pääsyn tarkastettavien ja tarkastusevidenssin luo, kun taas arvioija joutuu tyytymään siihen mitä tilaaja myöntää käyttöön. Yhteistä on, että kummankin tulee perustaa työnsä laatu ja oikeutus täsmällisiin, puolustettaviin ja luoviin tutkimusmenetelmiin. Mutta ero on vapaudessa valita käytettävät metodit. Monet julkisen sektorin tarkastusorganisaatiot pyrkivät ohjeistamaan ja muuttamaan käytettäviä metodeja määrämuotoisiksi ja vakiintuneiksi prosesseiksi, mutta arvioijilla on suurempi institutionaalinen vapaus valita käyttämänsä metodi yhteiskuntatieteiden parista. (Pollitt ym. 1999)

Institutionaalisista syistä johtuen arviointitoiminnan riippumattomuus voi olla epävarmempaa kuin tarkastustoiminnassa, jonka riippumattomuus on yleensä selkeästi määriteltä. Arviointia toteutetaan usein määräaikaissa projektirakenteissa, kun taas tarkastuksen organisointi on pysyvämpää, vaikka tarkastukset toteutetaan projektiluonteisesti. Arviointi voi olla sekä ulkoista että sisäistä. Yhä useammin sitä toteutetaan sisäisesti toiminnan yhteydessä. Tarkastustoiminnassa on yleensä kyse ulkoisesta tarkastelusta, jossa tarkastaja ei vastaa tarkasteltavien asioiden toimeenpanosta. Arvioinneilla pyritään uudistusten ja kehittämistyön tietoperusteiseen tukemiseen ja syntyvän tiedon kumuloimiseen. Siinä ei ole tarkoituksena vastuullistaa toimijoita aikaansaannoksista, kuten tarkastustoiminnassa on mahdollista. Voi olla, että arvioijien usein heikosta organisatorisesta asemasta johtuen, syntyneen tiedon hyödyntäminen politiikassa ja hallinnossa on epävarmempaa kuin tarkastustoiminnassa. (Ahonen ym. 2010, 48.) Arvioinnin eräs ongelma on se, että se mitä voidaan tai halutaan sanoa, voi riippua tilaajasta. Ahosen mukaan (2001, 67) arviointi kehkeytyy, muotoutuu, rakentuu ja rakenteistuu vallankäytöstä ja markkina-asemista juontuvien ehtojen mukaan.

Ahonen ym. (2010, 77) mukaan institutionaalinen rooli määrittelee myös omat säännöt sen suhteen, mistä "asioiden oikeellisuuden" määrittelevät arvot ja tavoitteet löytyvät. Tuloksellisuustarkastaja on selkeimmin sidottu institutionaaliseen rooliinsa ulkoisena tarkastajana. Arvioitsija voi olla vapaampi "oikeita asioita" määritellessään, mutta riippuvuus tilaajasta voi rajoittaa. Toisaalta tutkija on arvojen suhteen lähtökohtaisesti vapaampi pohtiessaan "oikein tekemisen" kysymyksiä. Hän voi pohtia asioiden yhteyksiä, ottamatta kantaa tavoite- ja arvoriitiriitoihin.

Metodit joita tuloksellisuustarkastajat käyttävät työssään ovat usein samoja kuin arvioijilla. Kuitenkin tapa jolla niitä käytetään, tarkastajaa sitova ja tarkastuksen oikeuttava institutionaalinen kehys, työn tarkoitus sekä tarkastajien ajattelutapa, voivat olla usein hyvin erilaisia verrattuna arvioijiin. Tarkastajien etu arvioijiin on heidän lakisääteinen valtuutuksensa päästä tarkastusaineistoihin, sekä muodollinen prosessi, joka varmistaa raporttien huomioihin vastaamisen hallituksen taholta. (Lonsdale 2011, 15–16). Vaikka tuloksellisuustarkastuksen roolista onkin eriäviä mielipiteitä, suurin osa Euroopan valtioiden ylimmistä tarkastuselimistä on kuitenkin sijoittanut tuloksellisuustarkastuksen tarkastustoimintaan kuuluvaksi (Pollitt ym. 1999).

Ahosen (2001) mukaan arvioinnissa on usein kysymys jonkinlaisesta panosten ja tuosten välisen suhteen arvioinnista, vaikutuksista. Samoin on myös tuloksellisuustarkastuksen kohdalla. Aikaa myöten arvioinnin kohteet ovat laajentuneet (Ahonen ym. 2010, 42). Arviointia voi jäsenellä esimerkiksi sen käyttötarkoituksen mukaan. Ahonen ym. (2010, 23) määrittelee arvioinnin tarkoitukseksi kehittämisen, johon arviointitoiminta usein kytkeytyy. Lisäksi arviointi voi olla luonteeltaan ainakin ennalta varautuvaa, selkeyttävää, vuorovaikutteista, seurantaa tai vaikutuksiin keskittynyttä (Owen & Rogers 1999, ref. Ahonen 2001, 81). Käyttötarkoitus määrittää arvioinnin ajallisen toteutuksen. Se voi tapahtua *ex ante*, eli ennen kuin arvioinnin kohteen toiminta alkaa, *ex nunc*, sen aikana tai *ex post*, sen jälkeen. Arvioinnin kohteena voi olla esimerkiksi projekti, toimintaohjelma tai politiikka (Ahonen 2001, 80). Tarkastus taas kohdistuu aina menneeseen toimintaan.

Sekä arviointi- että tarkastustoiminnalla on yhteisiä haasteita vaikuttavuuden selvittämisessä. Julkisten palvelujen hallinnan muutokset, globaalin ja paikallisen hallinnan korostuminen, hallintaan sisältyvä monitoimijuus, yksityisen ja julkisen rajojen hämärtyminen ja palvelujen markkinoituminen ovat yhteisiä tiedonmuodostuksen yhteiskunnallisen toimintaympäristön muutostekijöitä. Sekä arvioinnissa että tarkastustoiminnassa empiirisen tiedonhankinnan laatu ja riittävyys ovat avainkysymyksiä. Kummankin tiedonhankinnan pulmia ovat arvottamisen vaikeus ja tähän liittyvä vaikuttavuuden kriteerien määrittelyn hankaluus. Vaikutukset ovat aina osin ennakoimattomia ja systemaattinen vaikutusketjujen osoittaminen on yhteiskuntapolitiikassa useimmiten hankalaa, ellei mahdotonta. (Ahonen ym. 2010, 48.)

Eri yhteyksissä suoritetuissa tarkasteluissa on ilmennyt, että tiedonmuodostuksen käytännön välineistöltään tuloksellisuustarkastus ei periaatteessa eroa tavanomaisesta empiirisestä yhteiskuntatutkimuksesta eikä myöskään evaluaatiotutkimuksesta. Selvää laadullista peruseroa ei ole, koska kussakin hankitaan viime kädessä tietoa tosiasioista. Käsitteet tiedonhankinnan menetelmällisistä ihanteista luonnollisesti silti vaihtelevat eri toimijoiden välillä. Tuloksellisuustarkastaja on kiinnostunut tutkijan ja arvioijan tavoin tosiasioista, mutta vähemmän teorioista ja selityksistä kuin arvioimisesta. Tuloksellisuustarkastaja kysyy onko toiminnalla ollut tuloksia ja vaikutuksia. Käytettävät menetelmät vaihtelevat ja tuloksellisuustarkastaja on parhaimmillaan tutkijan ja arvioijan risteytys. (Ahonen ym. 2010, 67–69.)

Tuloksellisuuteen huomionsa kiinnittävä tarkastaja kysyy tietystä näkökulmasta aina, onko arvioitava tai tarkastettava toimija tehnyt oikeita asioita oikein. Hän identifioituu parhaiten tutkijoista ja perinteisistä tarkastajista siinä, että hän kysyy molempia ja painottaa yhä enemmän kysymyksen alkuosaa ”oikeat asiat”. Tämä piirre yhdistää häntä lähimmin arviointiin. (Ahonen ym. 2010, 76.) Oikeiden asioiden tekeminen ei kuitenkaan vielä itsessään johda hyvään lopputulokseen. Pitää toimia myös tarkoituksenmukaisilla ja tehokkailla keinoilla. Vielä vahingollisempi tilanne on silloin, jos väärä asioita (epäeettisiä, demokratian pelisääntöjen vastaisia, kestävästä kehitystä ympäristön tai talouden alueella vahingoittavia jne.) tehdään tehokkaasti. Näiden seikkojen takia on tärkeää, että tuloksellisuustarkastus nähdään poikkitieteenä ja laaja-alaisena asiantuntijakeskusteluna, eikä yksinomaan joukkona tutkimuksellisia tiedonhankinnan menetelmiä. (Ahonen ym. 2010, 78.)

3.4 TULOSELLISUUSTARKASTUKSEN METODIT

INTOSAIn (2009) tekemän survey-tutkimuksen mukaan, tuloksellisuustarkastukselle ei ole muotoutunut yhteisiä käsitteellisiä lähtökohtia ja työvälineitä, eikä sitä tekeville organisaatioille ole muodostunut vakiintuneita priorisoituja lähestymistapoja, näkökulmia tai metodisia perustyökaluja. Myöskään VTV:n tuloksellisuustarkastuksen oma ohjeistus ei suoraan vastaa kysymykseen siitä, millaisia menetelmiä tuloksellisuustarkastuksessa käytetään. Seppovaaran (2013) mukaan sellaista ohjetta ei ole haluttu antaa. Tilaa on haluttu antaa tutkimukselliselle otteelle. Kuitenkin viime kädessä tarkastajien käyttämät menetelmät määrittävät sitä, mitä johtopäätöksiä ja suosituksia on mahdollista tuottaa.

Tuloksellisuustarkastuksen metodeista on kirjoitettu vähän, johtuen ehkä vaihtelevista aiheista ja metodien moninaisuudesta. INTOSAI:n ISSAI 3000 standardin liitteissä tarkastellaan jonkin verran metodologiaa. Standardissa todetaan, että ei ole mahdollista kuvailla kaikkia lähestymistapoja, malleja ja metodeja joita tuloksellisuustarkastajat käyttävät. Lähestymistavat vaihtelevat ja rajoituksia on vain vähän.

Tuloksellisuustarkastajat joutuvat työssään käsittelemään suurta joukkoa erilaisia aiheita ja perspektiivejä, jotka kattavat koko hallinnon alan. Tuloksellisuustarkastajat käyttävät ja yhdistelevät suurta määrää metodeja informaation keräämiseen ja analysoimiseen. Informaatiota kerätään yleensä siksi, että olisi mahdollista ymmärtää ja kuvata tarkastuksen kohdetta, arvioida ja mitata tuotoksia, identifioida puutteita, kuvailla ja analysoida syy- ja vaikutussuhteita, testata hypoteeseja ja selittää suoriutumista. Informaation kerääminen on myös tärkeää tarkastajan oppimisprosessille ymmärtää tutkittavaa aluetta ja sen ongelmia. Tarkastajat käyttävät erilaisia lähestymistapoja ja metodeja kahdella tavalla, joko luodakseen parempaa ymmärrystä ja tietämystä aiheesta tai varmenttaakseen faktoja. Tuloksellisuustarkastukset perustuvat aina metodien lisäksi myös tarkastajan yksilölliseen näkemykseen, kokemukseen, mielikuvitukseen, luovuuteen sekä tarkastajien yhteistyöhön. (INTOSAI 2004, 85–86.) Standardin mukaan tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen prosessi sisältää seuraavat vaiheet:

1. Tarkastuksen suuntaaminen, jossa määritellään tarkastuksen kohde ja teemat
2. Tarkastuskysymysten määrittely, jossa luodaan tarkastusasetelma
3. Tarkastuksen suunnittelu, valitaan käytettävät metodit aineistonhankintaan ja analyysimetelmät
4. Tarkastusohjelman laatiminen
5. Datat kerääminen
6. Analyysien tekeminen

Jotta tarkastuksissa voitaisiin määritellä tarkemmin käytettävät metodit, täytyy valita jokin lähestymistapa tarkastuskysymyksiin vastaamiseksi. INTOSAI:n (2004, 87–92) mukaan seuraavat lähestymistavat ovat mahdollisia:

- Lopputuloksiin keskittynyt tapa
- Ohjelman toimintaan keskittynyt tapa
- Vaikutusten arviointi
- Hyötykustannus- tai kustannustehokkuusanalyysit

- Benchmarking
- Meta-evaluaatio
- Muut yhteiskuntatieteille tyypilliset lähestymistavat

Erilaisia analysointimetodeja voivat olla esimerkiksi erilaiset vertailut, ennen- ja jälkeen tutkimukset, otantatutkimukset, tapaustutkimukset sekä näennäiskokeelliset tutkimukset (INTOSAI 2004, 92–95).

Datan keräämiseksi tyypillisiä metodeja ovat dokumenttianalyysi, sekundäärisen datan ja kirjallisuuden käyttäminen, surveyt, haastattelut, seminaarit ja kuulemiset, keskustelupaneelit kohderyhmän ja asiantuntijoiden kanssa, sekä tarkastuskäynnit (INTOSAI 2004, 96–99). Edellä mainittujen lisäksi mahdollisia ovat kyselytutkimukset ja tilastolliset analyysit (Pollitt ym. 1999, 133).

Dokumenttianalyysit ja haastattelut ovat suosituimmat ja keskeisimmät tuloksellisuustarkastuksen menetelmät (Lonsdale 2000, 77). Dokumentit tarjoavat tehokkaan tavan kerätä dataa. Dokumentit sisältävät montaa eri tyyppistä evidenssiä, kuten päätöksiä ja tietoa toiminnasta. (INTOSAI 2004, 96.) Pollitt ym. (1999, 134) mukaan dokumentteja käytetään, koska tuloksellisuustarkastajilla on niihin vahva pääsyoikeus, verrattuna muihin tutkijoihin. Tuloksellisuustarkastajat voivat uhata jopa sakoilla, jos dokumentteja ei luovuteta määräajassa. Dokumentit ovat myös vahvaa todistusaineistoa, ne koetaan luotettavampana näyttönä kuin suulliset lausunnot. (Lonsdale 2000, 78.)

Haastattelut ovat suosittuja, koska ne auttavat saamaan yleiskuvan nopeasti ja tarjoavat täsmennystä epäselviin alueisiin. Haastatteluista voidaan tehdä useilla erilaisilla menetelmillä, kuten täysin strukturoituina tai teemahaastattelulla keskustellen ennakolta sovitusta teemoista. Haastatteluiden kohderyhmien tulee olla monipuoliset, jotta voidaan muodostaa laaja näkemys aiheesta. Haastatteluissa tärkeää on, että niistä saadut tiedot täytyy pyrkiä varmentamaan myös muista lähteistä. (INTOSAI 2004, 98.) Haastatteluiden kautta voi olla mahdollisuus saada apua päästä nopeammin kiinni avaindokumentteihin ja muuhun oleelliseen materiaaliin. Haastattelut voivat kohdistua monenlaisiin kohderyhmiin, myös tarkastettavan organisaation ulkopuolisiin. Pollitt ym. haastatteluiden mukaan usein haastattelut ovat muodoltaan epämuodollisia, teemahaastatteluista tai haastatteluista, joissa kysymykset lähetetään haastateltaville etukäteen. (Pollitt ym. 1999, 134–135.) Vaikka haastattelut ovat suosittuja ja tarkastusorganisaatiot järjestävät koulutusta niiden käytöstä, ei pidä unohtaa epämuodollisten keskustelujen merkitystä (Lons-

dale 2000, 78). Ne ovat yhä tärkeitä tiedonlähteitä, vaikka niitä ei aina mainita tai pidetä metodeina.

Sekundäärisen materiaalin käyttö tuloksellisuustarkastusten tiedon lähteenä on suositua. Sekundäärisellä materiaalilla tarkoitetaan organisaatiosta riippumatta tuotettua tietoa. Tällaista materiaalia on esimerkiksi tutkimusraportit, arviointitutkimukset, kirjallisuus ja artikkelit jotka liittyvät tarkastuksen kohteeseen. On tärkeää tutkia erilaisia kirjallisia lähteitä tarkastuksen kohteesta, jotta tarkastajan näkemys asioista paranisi. Lähdekritiikki on joka tapauksessa tärkeää. (INTOSAI 2004, 96–97.) Pollitt ym. (1999, 135) mukaan kirjallisuuskatsausta voidaan käyttää, jotta löydettäisiin uusia näkökulmia asiaan. Lonsdale (2000, 79) mukaan Alankomaiden ja Ranskan tarkastusorganisaatioissa on tehty meta-evaluatioita, joilla tarkoitetaan siis arviointien arviointia. Arvioinnista voidaan tehdä myös synteesejä kokonaiskuvan saamiseksi.

Kyselytutkimukset ja surveyt ovat suosittuja metodeja kerätä aineistoa. Erilaiset kyselytutkimukset, kuten surveyt ovat tehokas tapa kerätä tietoa ja mielipiteitä suurelta ja maantieteellisesti levinneeltä joukolta ihmisiä. Surveyiden lisäksi voidaan tehdä kohdistettumpia kyselytutkimuksia, joissa selvitetään vastauksia kysymyksiin, joihin ei saada muista lähteistä tietoa. Erilaisia haastattelumetodeja voidaan käyttää korvaamaan kyselyitä. (INTOSAI 2004, 97.)

Toinen tapa on kerätä tietoa järjestämällä *seminaareja ja kuulemisia*, jolloin on mahdollista saada asiantuntijoiden mielipiteitä esiin (Pollitt ym. 1999, 136–137). Seminaareja käytetään lisäämään tietoa spesiaaleilta alueilta. Lisäksi niissä voidaan keskustella ongelmista, näkemyksistä sekä mahdollisista mittareista. Seminaarien etu on se, että ne voivat koota yhteen suuren joukon ihmisiä, jotka edustavat monenlaista tietämystä ja perspektiivejä asiaan. Näin voidaan saada laajempi kokonaiskuva tarkastuksen alaisesta aiheesta. Seminaarien järjestämisen heikkoutena on se, että ne voivat olla vaativia ja kalliita järjestää. (INTOSAI 2004, 98.)

Paneelikeskusteluilla tarkoitetaan tilaisuutta, jossa ihmiset ovat kokoontuneet keskustelemaan ennalta valitusta aiheesta. Niillä voidaan selvittää esimerkiksi mielipiteitä. Varsinkin NAO on käyttänyt paneelikeskusteluita (focus group) (Lonsdale ym. 2011, 103). Paneelikeskustelujen vahvuus on se, että niillä on mahdollista saada esiin mielipiteitä, jotka eivät paljastu määrämuotoisissa lomaketutkimuksissa. Lisäksi tarkastuksissa voidaan käyttää erilaisia asiantuntijoita tarkastajien apuna. Näin voidaan hyödyntää tehok-

kaammin esimerkiksi jonkin tietyn aihealueen tai tekniikan osaamista. Varjopuolena on, että on vaikeaa varmistua asiantuntijan kyvykkyydestä, valita oikeat asiantuntijat ja arvioida heidän tuotoksiaan. (INTOSAI 2004, 99.)

Tarkastuskäynneillä tarkoitetaan suoraa katselmointia kohteessa. Ne eivät ole yleisiä tuloksellisuustarkastuksissa. Tätä metodologiaa käytetään usein siksi, että ymmärrettäisiin paremmin toimintaa. Mahdollista on samalla myös saada kenttätöntekijöiden mielipiteitä esille. (INTOSAI 2004, 99.) Lonsdalen (2000) mukaan yhteiskuntatieteilijät pitävät tarkastuskäyntejä lähinnä etnografisina menetelminä.

Yhteiskuntatieteet ovat laajentaneet tuloksellisuustarkastuksen metodivalikoimaa. (Pollitt ym. 1999, 137–138; Lonsdale 2000) Esimerkkinä tästä ovat pidemmät tapaustutkimukset, tai yleisemmin lyhyet tapaustutkimukset joiden tarkoitus on esimerkin omaisesti helpottaa ymmärtämään tiettyjä näkökulmia. Lisäksi niitä voidaan lisätä tuomaan väriä muuten kuiviin raportteihin, jotta raportit olisivat ymmärrettäviä muillekin kuin asiantuntijoille. Yhteiskuntatieteiden vaikutuksesta tarkastus on muuttunut laadullisen tutkimuksen suuntaan, sitä vastoin että käytettäisiin taloudellisia malleja tai konsepteja. (Lonsdale 2000, 80). Vertailut organisaatioiden kesken ovat tyypillinen tapa monelle tutkijalle selvittää tehokkuutta, mutta ne eivät ole silti kovin yleisiä tuloksellisuustarkastuksen parissa (Lonsdale 2000, 81).

Keen (1999) tutkimuksen mukaan NAO on käyttänyt tuloksellisuustarkastuksissaan tarkastuspohjaisia metodeja kuten tutkinut dokumentteja, sekä käyttänyt valikoimaa yhteiskuntatieteen metodeja sisältäen survey-tutkimuksia ja tapaustutkimuksia. Niitä on käytetty yksittäin tai yhdessä selvittämään mitä on tapahtunut. Kuitenkin nämä menetelmät usein epäonnistuvat tarjoamaan riittävän varmoja ratkaisuja tarkastuskysymyksiin. Niinpä tuloksellisuustarkastuksissa joudutaan usein turvautumaan analyyttiseen ajatteluun joko viittaamalla tilastoihin, tai käyttämällä loogisia perusteluja, joissa usein viitataan parhaiden käytäntöjen normeihin.

Olipa data kerätty dokumenttianalyysillä tai muilla tavoin, on laadullisen ja määrällisen datan analysoiminen tärkeä osa kaikkia tuloksellisuustarkastuksia. Analysoidessaan dataa tarkastajan täytyy aloittaa alusta tarkastelemalla tarkastuskysymyksiä, jotta datan järjestely ja fokusointi helpottuisi. Kerättyä informaatiota täytyy tulkita sekä syvällisesti että laajemmassa mittakaavassa. Täytyy kuitenkin huomata, että yhdessäkään analyysissä ei voida tarkastella kaikilta kannoilta. Jokaisessa analyysissä täytyy käyttää maalais-

järkeä ja olla realistinen siinä mitä voidaan, halutaan ja täytyy sanoa. Kun analysoidaan informaatiota tai haastatteluiden dataa, ongelmana on sijoittaa sanotut asiat eri kategorioiden ja otsikoiden alle. Haastatteluissa tarkastaja etsii yleisiä piirteitä, yhteensopivia asioita sekä esimerkkejä asioista tai konsepteista. Lukemalla dokumentteja tarkastajat voivat kerätä kuvailevaa tietoa sekä etsiä oleellista tietoa. (INTOSAI 2004, 101.)

Tarkastukset ovat enemmän laadullisia kuin määrällisiä tutkimuksia menetelmiltään. Informaation analysointi on älyllinen, luova ja toistuva prosessi, joka sisältää sekä rationaalisia että irrationaalisia elementtejä. Se sisältää aina mietiskelyä, keskustelua, aivoriihiä ja suurimmaksi osaksi ei-määrällisiä tekniikoita. (INTOSAI 2004, 101.) Määrällisistä tekniikoista käytössä voivat olla esimerkiksi kuvaileva tilastotiede ja regressioanalyysit. (INTOSAI 2004, 101–102.)

Tuloksellisuustarkastuksen metodien valintaan ja erilaisten metodien lisääntymiseen vaikuttaa alati muuttuva toimintaympäristö, jossa tarkastajat ovat. Julkishallinnon alati monimutkaistuessa tarvitaan selkeämpiä ja parempia työkaluja tuloksellisuuden tulkinnan välineiksi. Lisääntynyt informaatio helpottaa erilaisten metodien soveltamista. Esimerkiksi arviointitoiminnan kasvu mahdollistaa metaevaluaatiot. Myös tarkastusvirastojen rekrytointipolitiikka voi laajentaa käytettäviä metodeja, korkeasti koulutettujen asiantuntijoiden tuodessa erilaisia näkemyksiä virastoon. (Pollitt ym. 1999, 139–141.)

Toisaalta metodeja voi rajoittaa tarkastuksen toteutusaikataulu ja budjetti. Tarkastajien tausta voi vaikuttaa myös niin, että käytetään vanhoja totuttuja metodeja uusien sijasta. Lisäksi viraston omat ohjeet voivat rajoittaa analyysien tekoa, esimerkiksi ohjeet saattavat rajoittaa pelkän suullisen aineiston käyttöä tarkastuspäätelmien tekemisessä. (Pollitt ym. 1999, 141–144.) Vaikka lähes kaikilla tarkastajilla on tilintarkastustausta, he eivät näytä sitoutuneen tiettyyn valikoimaan konsepteja ja sovelluksia. Useat valinnat metodien suhteen perustuvat sekä työssä opittuun että muilta opittuun. (Lonsdale 2000; Lonsdale 2011, 99.)

Pollitt & Summa (1996) mukaan tarkastajat suunnittelevat tarkastuksensa (plan), kun taas arvioijat muotoilevat (designed) tutkimuksensa. Tarkastukset harvoin sisältävät itsetietoisuutta siitä, miten metodologiset valinnat toimivat yhdessä. Yleensä tarkastustiimit suunnittelevat tarkastukset perinteisiin nojaten, valiten enemmän tai vähemmän vartavasten valittuja metodeja, jotka vaikuttavat käytännöllisiltä.

Uudempi tutkimus viittaa siihen suuntaan, että tarkastuksen suunnittelu on tiimin jäsenten välinen neuvottelu. Nuoremmat tarkastajat tekevät alustavat suunnitelmat, joista keskustellaan kokeneempien tarkastajien kanssa. Kokeneemmat tarkastajat voivat mahdollisesti lisätä tai poistaa tiettyjä metodeja, riippuen heidän omasta näkemyksestään tarkastuksen kulkuun liittyen. (Lonsdale 2011, 99.)

4 TULOSELLISUUSTARKASTUS SUOMESSA, CASE VTV

Tuloksellisuustarkastuksessa käytettävien metodien selvittämiseksi tähän tutkimukseen valittiin kohdeorganisaatioksi Valtiontalouden tarkastusvirasto (VTV). Tässä luvussa esitellään VTV, tutkimuksessa käytettävät aineistot ja menetelmät, rajoitteet ja luotettavuus sekä tutkimuksessa käytetty luokittelu.

4.1 VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTO JULKISEN TALOUDEN TARKASTAJANA

VTV on eduskunnan yhteydessä toimiva ylin kansallinen tarkastusviranomainen, joka toteuttaa sille perustuslain 90§ säädettyä ulkoisen tarkastuksen tehtävää. Tarkastusviraston tehtävänä on tarkastaa valtion taloudenhoidon laillisuutta ja tarkoituksenmukaisuutta sekä valtion talousarvion noudattamista. Tärkeimmät tarkastusoikeuden piiriin kuuluvat tarkastettavat ovat valtion viranomaiset ja laitokset sekä valtionapua saaneet yhteisöt. Tarkastusvirasto on päättänyt toteuttaa ulkoisen tarkastuksen tehtävänsä tekemällä pääasiassa tilintarkastusta ja tuloksellisuustarkastusta, sekä pienemmässä mittakaavassa laillisuustarkastusta ja finanssipolitiikan tarkastusta. Tiivistetysti tarkastusviraston toiminnan tavoitteena on varmistaa, että valtion taloudenhoidon säännöksiä ja määräyksiä noudatetaan ja että valtiontaloudesta annetaan oikeat ja riittävät tiedot. Lisäksi edistetään valtion taloudenhoidon yhteiskunnallista vaikuttavuutta ja toiminnallista tuloksellisuutta sekä hyvää hallintoa ja taloudenhoitoa. Tuloksellisuustarkastuksen peruseriaatteet ja näkökulmat on esitetty tarkastusviraston antamassa Tuloksellisuustarkastuksen ohjeessa. Tuloksellisuustarkastusta ohjaa virastosta annettu laki, viraston työjärjestys ja strategia sekä alan kansainväliset standardit. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010.)

Valtiontalouden tarkastusviraston asemaa ja toimialuetta säädellään lailla valtiontalouden tarkastusvirastosta (676/2000), joka perustuu perustuslain 90§ (731/1999), joka säättää Valtiontalouden tarkastusviraston asemasta ja tehtävistä. Lisäksi tehtävää määritellään laissa valtiontalouden tarkastusviraston oikeudesta tarkastaa eräitä Suomen ja Euroopan yhteisöjen välisiä varainsiirtoja (353/1995). Viraston velvoitteesta yhteistyöhön Euroopan tilintarkastustuomioistuimen kanssa määrätään Euroopan unionin toiminnasta tehdyssä sopimuksessa (artikla 287).

Vaatimus tarkastuksen kohteesta, eli taloudenhoidon tuloksellisuudesta voidaan johtaa perustuslaissa mainituista hyvän hallinnon takeista. Varsinaisesti hallinnon tulokselli-

suusvaatimus on mainittu hallintolaissa (434/2003), valtion talousarviosta annetussa laissa (423/1988), valtionavustuslaissa (688/2001) ja virkamieslaissa (750/1994). Lisäksi tarkastusvirastoa ja tarkastajia velvoittavat yleiset hyvää hallintoa koskevat säädökset, kuten hallintolaki (434/2003), viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettu laki (423/2003) sekä tarkastusviraston henkilöstöä koskevat säädökset, kuten eduskunnan virkamieslaki (1197/2003). Lisäksi Valtiontalouden tarkastusvirasto noudattaa kansainvälisen kansallisten ylimpien tarkastusviranomaisten yhteistyöjärjestön INTOSAI:n ISSAI-standardeja tuloksellisuustarkastuksesta. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010)

Tarkastuksen kohde

Valtiontalouden tarkastusviraston tekemä tuloksellisuustarkastus pohjautuu ensisijaisesti lainsäädäntöön ja siitä johdettaviin kriteereihin. VTV:n ohjeiden mukaan tuloksellisuustarkastuksessa tarkastuskriteerit tulee johtaa eduskunnan tekemistä päätöksistä eli tarkastettavaa toimintaa koskevasta lainsäädännöstä, talousarviosta ja niiden taustaineistosta tai yleisemmin hallintoa koskevasta lainsäädännöstä, kuten esimerkiksi hallintolaista, talousarviolaista tai julkisuuslaista.

Lähtökohtana tuloksellisuuden arvioinnissa on se, vastaako jonkin toimijan vastuulla oleva asiantila toimivaltaisten elinten päätöksiä ja näiden ilmaisemaa tahtoa, sekä ovatko valtionhallinnossa vastuussa olevat tahot toteuttaneet valtion taloudenhoitoa tarkoituksenmukaisesti ja eduskunnan tahtoa noudattaen. Osakysymyksissä voidaan käyttää myös tulossopimuksissa, ohjelmataavoitteissa, keskushallinnon ohjeissa tai hyvissä ammatillisissa käytänteissä esitettyjä tavoitteita, jos nämä ovat linjassa eduskunnan päätösten kanssa. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 26.) Kriteerit saadaan ensi sijassa säädöksistä, talousarvioista tai eduskunnan muista kannanotoista, ja ne määrittävät tarkastuksessa hyvänä tai tavoiteltavana pidettävän asiantilan (Ahonen ym. 2010, 16–17).

Tuloksellisuustarkastuksessa pääpaino on rahankäytöllä, panosten ja tuotosten suhteella. Toimintoja tarkastellaan aina valtiontaloudellisesta näkökulmasta (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 13). Tarkastuksen kohteena on toiminta, jossa viranomaiset käyttävät valtion varoja määrättyjen tavoitteleiden saavuttamiseksi. Se sisältää myös substanssiasioihin liittyvän päätöksenteon, joka aiheuttaa valtiolle välittömiä tai välillisiä taloudellisia seuraamuksia. Tavoitteekseen Valtiontalouden tarkastusvirasto on merkinnyt valtion taloudenhoidon yhteiskunnallisen vaikuttavuuden ja toiminnallisen tuloksellisuuden

sekä hyvän hallinnon ja taloudenhoidon edistämisen (Tuloksellisuustarkastus ohje 2010, 9).

Vaikka tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä on tarkastaa ensisijaisesti taloudenhoidon tarkoituksenmukaisuutta, huomiota kiinnitetään myös taloudenhoidon laillisuuteen ja talousarvion noudattamisessa esiin tuleviin ongelmiin. Tuloksellisuustarkastusta suunnataan kohteisiin, joilla on merkittävä valtiontaloudellinen merkitys sekä asiaan liittyvä valtiontaloudellinen riski. Tärkeää on myös se, että voidaan tuottaa käyttökelpoista tarkastustietoa. Tuloksellisuustarkastukset koskevat poikkileikkausmaisesti valtion sisäisten yksiköiden taloutta, tilinpäätöstietoja ja tulosojausta. Esimerkiksi sopimusjärjestelyjä ja tulostavoitteita voidaan arvioida samanaikaisesti useilla valtion sektoreilla. Vaihtoehtoisesti voidaan keskittyä arvioimaan vain tietyn hallinnonalan toimintaa tai toimenpideohjelmien onnistumista. Oleellista on, että ne keskittyvät tarkastamaan taloudellisuutta, tuottavuutta sekä vaikuttavuutta valtion rahankäytössä. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010.)

Ahonen ym. (2010, 27) jäsentee tuloksellisuustarkastuksen kohteita VTV:n omaa ohjetta hieman pitemmälle. Tuloksellisuustarkastukset kohdistuvat VTV:ssä: toiminnan ja varainkäytön taloudellisuuteen, tehokkuuteen, tuottavuuteen, laillisuuteen, sekä asetettujen tavoitteiden saavuttamiseen, toiminnan vaikutuksiin, valtionapujen vaikutuksiin, ohjausjärjestelmien toimivuuteen, rahoitusjärjestelmien toimivuuteen, eduskunnalle annettavan tuloksellisuusinformaation luotettavuuteen ja riittävyyteen, sekä valtion omaisuuden hoitoon.

VTV on määritellyt tuloksellisuutta seuraavasti ohjeessaan: *”Taloudenhoito on tulokselista silloin, kun taloudenhoidosta vastaava viranomainen edistää tavoitetilaa mahdollisimman paljon mahdollisimman vähin valtiontaloudellisin kustannuksin. Tämä perustuu yleiseen taloudellisen tehokkuuden periaatteeseen; valtion varoilla tulee saada kokonaisuudessaan aikaan mahdollisimman suuri määrä hyötyjä”*. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 11.)

Menetelmät

Valtiontalouden tarkastusvirasto määrittelee antamassaan tuloksellisuustarkastuksen ohjeessa (2010) viraston tuloksellisuustarkastusta ja sen käytännön toteuttamista vedoten pääsääntöisesti lainsäädäntöön, eli toiminnan oikeutukseen. Kuitenkaan perustus-

laissa ja tarkastusvirastosta annetussa laissa ei määritetä, minkälaisilla tarkastusotteilla tai -tuotteilla viraston tulee tarkastustehtäväänsä toteuttaa, vaan tämä on jätetty itsenäisen ja riippumattoman viraston itsensä päätettäväksi.

Tuloksellisuustarkastuksen oma ohjeistus ei ohjeista varsinaisesti metodien käytöstä. Sitä vastoin se ohjeistaa tiedonmuodostuksen yleisiä vaatimuksia, kuten aineistojen tehokasta käyttöä, monilähteisyyttä, suullisen aineiston asemaa sekä tarkastusaineiston analyysiä. Tiedonmuodostuksen on oltava luotettavaa ja käytettävien menetelmien yleisesti hyväksyttäviä, jotta niiden pohjalta muodostetut kannanotot ovat perusteltuja. Tarkastuksessa noudatetaan aineiston hankinta- ja analyysimenetelmien osalta samoja periaatteita kuin tutkimuksessa. Tämä tarkoittaa, että tiedonmuodostuksen tulee olla objektiivista, kriittistä ja loogisesti etenevää. Lisäksi tiedonmuodostuksen perusteiden on oltava riittävästi yksilöityjä ja todennettuja, jolloin päätelmät ovat myös muiden jäljiteltävissä ja arvioitavissa. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 30–31.)

Tutkimuksen kaltaiseen tiedonmuodostukseen kuuluu myös se, että tarkastaja tekee ammatilliseen kokemukseen pohjautuvia arvioita. Arvioiden on perustuttava riittäviin havaintoihin ja oltava objektiivisia. Tarkastuksen tiedonmuodostuksessa käytetään erilaisia otteita, kuten tutkimuksessakin. Selittävällä tarkastusotteella pyritään toteamaan kausaalisia syy-seuraussuhteita, millä on tärkeä merkitys ongelma- ja riskikohtien paikantamisessa. Usein tarkastuksessa pyritään myös ymmärtämään toimijoiden toimintatapoja ja motiiveja. Tämä on tärkeää, koska sen avulla osataan suunnata tarkastuksen tiedonkeruu ja analyysi oikeisiin asioihin. Toiseksi päätelmien tekemisessä asiat on osattava suhteuttaa oikein. Luotettava tiedonmuodostus edellyttää, että tarkastuksessa käytetään erilaisia aineistoja ja erilaisia analyysimenetelmiä (ns. monilähteisyys). (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 30–31.)

4.2 KÄYTETTÄVÄT AINEISTOT JA MENETELMÄT

Aineistoksi tutkimukseen valittiin Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomukset, koska ne olivat ainoa keino selvittää luotettavasti käytettyjen metodien määrää tuloksellisuustarkastuksissa. Otokseen valikoituivat vuosien 2011 ja 2012 kaikki Valtiontalouden tarkastusviraston Internet-sivuillaan julkaisemat tuloksellisuustarkastuskertomukset, joita on yhteensä 31 kappaletta. Vuosien 2011 ja 2012 tuloksellisuustarkastuskertomukset valittiin, koska haluttiin uusinta tietoa. Tarkastukset jakautuvat siten, että vuonna 2011 valmistui 21 ja vuonna 2012 kymmenen tuloksellisuustar-

kastuskertomusta. Tuloksellisuustarkastuskertomukset käsittelevät monipuolisia aiheita ja tutkielman lopusta löytyy lista niistä (Liite 1). Aikaan perustuva otos katsottiin luotettavaksi tavaksi saada kattavasti tietoa erilaisiin organisaatioihin ja toimenpideohjelmiin kohdistuneista tarkastuksista ja niissä käytetyistä metodeista. Lasketut metodit ovat kaikissa aineiston kertomuksissa mainittu määrämuotoisesti tietyssä kohtaa raporttia. Metodit määritellään tässä tutkimuksessa laveasti tutkimusmenetelmiksi, tiedon analysointivälineiksi ja keinoiksi tiedon hankkimiseen.

Tutkimuksessa käytetään menetelmänä deskriptiivistä eli kuvailevaa tilastotiedettä. Havaintoyksikköinä tutkimuksessa ovat tuloksellisuustarkastusraportit ja muuttujina ovat metodit. Tutkimus toteutetaan siten, että raporteista tunnistetaan ensin kaikki esiintyvät metodit, jonka jälkeen muodostetaan luokkia metodeista nominaaliasteikolle. Luokat rakennetaan siten, että jokainen metodi kuuluu täsmälleen yhteen luokkaan. (Luokittelua avataan kappaleessa 4.4. Lisäksi luokitteluun liittyy tämän tutkimuksen osalta rajoitteita ja heikkouksia, joihin palataan luvussa 4.3.) Tämän jälkeen metodit lasketaan aineistosta havaintomatriisiin. (Manninen 1975, 14–23.)

Edellä kuvatulla tavalla muodostetusta yksiulotteisesta empiirisestä jakaumasta lasketaan muuttujien lukumäärät eli frekvenssi. Tarkoituksena on selvittää esiintymistiheyttä, eli yleisimmin ja harvemmin käytettyjä metodeja. Saaduista lukumääristä lasketaan tunnusluvut kuvaamaan yksittäisissä raporteissa esiintyvien metodien määrää. Tunnusluvuista lasketaan keskimääräistä arvoa ilmaisevat keskiluvut, sekä lukujen heterogeenisuutta mittaavia hajontalukuja. Keskiluvuista lasketaan keskiarvo (keskimääräinen arvo), moodi (muuttujan tyypillisin arvo) ja mediaani (luku jota pienempiä ja suurempia muuttujan havaittuja arvoja on yhtä paljon). (Manninen 1975, 41–55.)

Hajontaluvuista ilmoitetaan vaihteluvälin pienin ja suurin arvo, joka kuvaa metodien määrän vaihtelua tuloksellisuustarkastuksissa (Manninen 1975, 56). Lisäksi lasketaan keskihajonta, joka kuvaa aineiston vaihtelua (emt. 58). Kuvaileva tilastollinen tutkimus valikoitui sillä perusteella tutkimusmenetelmäksi, että se antaa tarkempaa ja jäsenllympää havaintotietoa johtopäätösten pohjaksi, kuin pelkät laadulliset tutkimusmenetelmät. Aineistoa kuvaillaan myös laadullisin keinoin ottamalla poimintoja tekstistä esimerkeiksi.

Kuvailevan tilastollisen tutkimuksen lisäksi tutkimuksessa käytetään kuvailevana menetelmänä myös aikasarjaan perustuvaa vertailua. Aikasarjaan perustuvassa vertailussa

käytettävät aineistot perustuvat Pollitt ym. (1999, 129) aiempaan tutkimukseen, joista on saatu selville vuosina 1985–1987 sekä 1993–1995 tuloksellisuustarkastusraporteissa esiintyneiden metodien lukumäärät. Tarkoituksena on kuvailla, mitä muutosta on tapahtunut käytettävien metodien yleisyydessä. Selville saadaan, ovatko keskeiset metodit edelleen samoja kuin aiempina vuosina, sekä onko metodivalikoima laajentunut.

4.3 TUTKIMUKSEN RAJOITTEET JA LUOTETTAVUUS

Rajoitteena ja tutkimuksen luotettavuutta heikentävänä seikkana tutkimuksessa on se, että metodeja ilmoitettiin vaihtelevalla tarkkuudella raportin laatijasta riippuen. Joissain tarkastuksissa mainittiin esimerkiksi erilaisia käytettyjä haastattelun lajeja (esim. strukturoitu- tai teemahaastattelu), ja joissain mainittiin ainoastaan, että on haastateltu, määrittelemättä ketä ja millä tavoin on haastateltu. Eräässä tarkastuskertomuksessa puhuttiin jopa sturukturoidusta teemahaastattelusta (229), kun taas eräässä toisessa haastattelut olivat puolisturukturoituja haastatteluja, jotka sisälsivät teemahaastattelun piirteitä. Toisaalta jossain kohtaa mainittiin käytetyn ”sähköpostikysymyksiä”, tällöin ei ollut selkeää, onko kyseessä lomaketutkimuksen kaltainen kysely vai jonkinlainen avoimia kysymyksiä sisältävä kysely, jossa kysymykset on laadittu vastaajan mukaan. Joissain raporteissa haastattelun kohderyhmät lueteltiin pitkänä listana, ja viimeisenä listalla mainittiin vielä ”muut relevantit tahot”. Oletuksena kuitenkin oli, että mainitut metodit on raportoitu tarkastusraportissa, koska tarkastusviraston oma ohje sitä vaatii.

Luokittelu oli myös muulla tavoin hankalaa, koska mahdollisia käytettäviä metodeja on lähes rajaton määrä. Metodeja löytyi todella paljon, joten niitä piti tutkimuksen mittaus-tarkkuuden ja selkeyden vuoksi luokitella tutkijan harkinnan varassa sekä aiempaan Pollitt ym. (1999, 129) luokitteluun perustuen pääluokkiin. Joitain tässä tutkimuksessa mainittuja metodeja joku toinen tutkija ei välttämättä luokittelisi ollenkaan metodeiksi, kuten esimerkiksi tarkastuskäyntiä, joka on metodina melko ”epämääräinen”. Yhteiskuntatieteilijät laskisivat sen etnografiseksi eli kansantieteelliseksi menetelmäksi (Lonsdale 2000). Tutkimuksen luotettavuutta rajoittaa se, että joku toinen tutkija saattaisi päätyä luokittelemaan aineistoa hivenen eritavalla. Tämä rajoittaa myös pitkittäisvertailun luotettavuutta, sillä Pollitt ym. ei ole avannut luokittelun perusteitaan. Luultavasti tuloksellisuustarkastusta työkseen tehnyt osaisi kokemukseensa nojaten paremmin lukea ”riivien välistä” mistä metodista on ollut kysymys. Myös Pollitt ym. (1999, 144–145) huomasi tutkimuksessaan samankaltaisia rajoitteita.

Koska tuloksellisuustarkastukset ovat yksilöllisesti suunniteltuja projekteja, metodien käyttö ei usein noudata ”sääntökirjamaista” ohjeistusta, vaan se perustuu tarkastajan osaamiseen. Myös kertomukseen merkityt metodit ovat tällöin tarkastajan näkemyksiä siitä miten tietty metodi luokitellaan. Tarkastajien koulutustausta ja sen mukanaan tuomat tieteelliset konventiot saattavat määritellä sitä, millä perusteella tarkastaja määrittelee tai valitsee metodeja. Huomattavaa myös on, että tarkastajan päätehtävä ei ole luokitella raporttiin käyttämiään metodeja vaan tarkastaa tuloksellisuutta. Raporteista oli huomattavissa, että toiset tarkastajat merkitsevät käyttämänsä metodit tunnollisemmin kuin toiset, raportointiohjeistuksesta huolimatta.

Metodin luokittelu jäi tällöin osittain tutkijan oman sisälukutaidon ja päättelyn varaan, mikäli raportin muilta sivuilta ei myöskään löytynyt tarkentavaa tietoa. Aineistoa jouduttiin siis jonkun verran tulkitsemaan. Tulkintaa yritettiin kuitenkin rajoittaa, ja pitäytyä ainoastaan ”ilmiselvissä” tapauksissa. Vaikka aineistoon liittyy heikkouksia luokittelun kannalta, saatuja tuloksia voidaan kuitenkin pitää luotettavana näkemyksenä siitä, mitä kaikkia metodeja käytetään ja kuinka yleisiä ne ovat. Tutkijan tekemää luokittelua on yritetty selvittää seuraavassa mahdollisimman kattavasti, jotta luokittelut olisivat myös lukijalle selkeitä.

4.4 LUOKITTELU

Tutkimuksessa aineistosta tunnistetut metodit luokiteltiin nominaaliasteikolle osajoukkoihin, jotka jakautuivat pääluokkiin ja alaluokkiin.

Dokumenttianalyysillä tarkoitetaan laadullista dokumenttien sisällön analysointia, joka pohjautuu joko primääriiseen aineistoon tai sekundääriseen. *Primääriaineistolla* tarkoitetaan esimerkiksi hallinnonalan ja viraston omia asiakirjoja ja eduskunnan kannanottoja, sekä ylipäänsä kaikkia suoraan tarkastuskohteeseen liittyviä dokumentteja. Primääriaineistoja käytetään sekä tarkastuskriteerien muodostamisessa, että varsinaisena tarkastusaineistona. *Sekundääriseksi* aineistoksi laskettiin muiden kolmansien osapuolien tuottamat dokumentit. Näitä olivat esimerkiksi aiemmat tutkimukset, arvioinnit, valmiit tilastoaineistot, mutta myös muu aiheeseen liittyvä kirjallisuus. Sekundääriseksi aineistoksi laskettiin myös seminaareihin osallistuminen ja muu vastaava tiedon hankinta, joka ei tullut suoraan tarkastuskohteesta, vaan niin sanotulta ”kolmannelta osapuolelta”. Seminaarit voisi laskea myös omaksi menetelmäkseen, mutta silloin pitäisi kyseessä

olla pikemminkin VTV:n itse varta vasten järjestämä seminaari, eikä käynti esimerkiksi yliopiston järjestämässä seminaarissa.

Epämuodollisilla tiedonhankintakeinoilla tarkoitetaan sosiaaliseen interaktioon perustuvaa tiedonhankintaan, joka on ennalta määrittelemätöntä ja jonkinlaiseen tarkastajan intuitioon ja asiantuntemukseen perustuvaa. Esimerkkinä tästä on keskustelut, puhelut, tarkastuskäynnillä ”juttelut”, sähköpostit ja muu sellainen tiedonvaihdanta, joka oli erikseen mainittu tarkastuskertomuksessa.

Haastattelut jakautuivat useaan eri luokkaan kohderyhmän ja menetelmän osalta. Erilaisia kohderyhmiä haastattelussa olivat vastuuhenkilöt (asioista käytännössä vastaavat, esim. virkamiehet), asiantuntijat (lähinnä tutkijat), sidosryhmät (esim. muu taho johon toimenpide vaikuttaa) ja sekä käyttäjät. Menetelmien osalta haastattelut jaettiin pääluokkaan, joka sisältää sekä luokitellut että luokittelemattomat haastattelut, strukturoituun, sekä teema- ja puolistrukturoituun haastatteluun.

Kansainvälisellä vertailulla tarkoitetaan vertaamista toisten valtioiden vastaaviin toimintoihin tai politiikkaan. Tähän luokkaan otettiin sekä varsinaiset itse tehdyt vertailut että muiden tekemät kansainväliset vertailut. Näin tehtiin siksi, että on kiinnostavaa nähdä, paljonko kansainvälistä näkökulmaa käytetään. Muiden tekemänä vertailut kuuluvat myös samalla sekundäärisiin lähteisiin. Kansainväliseen vertailuun ei kuitenkaan laskettu ulkomaille tehtyjä paikalliskäyntejä, sillä silloin kyseessä oli valtion oma toiminta ja varainkäyttö ulkomailla (esim. kehitysapu).

Käytettävyyssanalyysillä pyritään parantamaan tietojärjestelmän hyödyllisyyttä, helppokäyttöisyyttä ja tehokkuutta. Sitä, että se tekee vain ja juuri sen mitä sen kuuluukin.

Lomakekyselyt, joita oli sekä kyselylomake avokysymyksin että survey-tyyppinen kysely. Ylipäänsä metodi merkittiin luokkaan lomakekysely, kun oli selvää että oli kysely kirjallisesti. Tarkastuskertomuksissa suurinta osaa kyselyistä ei ollut eritelty tarkemmin avokysymyksiin ja rajattuihin vastausvaihtoehtoin, joten nämä päädyttiin merkitsemään samaan luokkaan.

Mallintaminen, jolla tarkoitetaan ilmiön simulointia. Esimerkiksi tällöin kyseessä oli kuvitteellisen tapauksen käyttäminen tiedonhankintaan toiminnasta.

Poikittaisvertailujen tekeminen, jota oli esimerkiksi virastojen vertaaminen toisiinsa. Tällainen metodi on esimerkiksi *Benchmarking*, jolloin kyseessä on parhaiden käytänteiden identifiointi.

Tilausarvioinnit, jotka poikkeavat sekundäärisestä aineistosta siten, että tarkastusvirasto on varta vasten tilannut arvioinnin joltakin ulkopuoliselta taholta maksua vastaan.

Tarkastuskäynneiksi laskettiin ”kohteessa katselmointi”, osallistuminen ja muu havainnointi, jolloin suoritettiin jonkinlaista aistivaraista havainnointia, esimerkiksi näköhavainnointia asioiden tilasta. Tarkastuskäynnit laskettiin vain kun ne oli mainittu tai mainittu paikalliskäynti tai kohteessa havainnointi.

Tapaustutkimus ja harkittu otanta, jota oli esimerkiksi hallinnonalan tiettyjen virastojen tai kuntien ottaminen mukaan harkitusti.

Tilastolliset ja määrälliset analyysit, silloin kun tarkastusvirasto keräsi ja analysoi itsenäisesti tilastollista dataa tai teki valmiista aineistosta analyysijä tai tilasi analysoinnin toiselta taholta. Pelkkien tilastollisten tunnuslukujen käyttäminen laskettiin sekundääriseksi dataksi, mikäli oli ilmeistä, että ne olivat ainoastaan muun tahon tuottaman tiedon hyväksikäyttöä.

5 METODIT VALTIONTALOUDEN TARKASTUSVIRASTOSSA

Tässä luvussa esitellään tutkimustulokset. Aluksi kommentoidaan havaintoja aineistosta käyden järjestelmällisesti metodit ja niiden esiintymistiheys läpi. Sen jälkeen käydään läpi tilastollisia tunnuslukuja aineistosta.

5.1 KÄYTETYT METODIT

Taulukossa 1 esitetään käytettyjen metodien määrä tuloksellisuustarkastusraporteissa. Taulukossa tummennetut ovat pääluokkia ja loput alaluokkia.

TAULUKKO 1 TULOKSELLISUUSTARKASTUKSISSA 2011–2012 KÄYTETYT METODIT

Dokumenttianalyysit	31
Primääriaineisto	31
Sekundääriaineisto	17
Haastattelut	26
Vastuuhenkilöhaastattelu	24
Työntekijähaastattelu	1
Asiantuntijahaastattelu	5
Sidosryhmähaastattelu	5
Käyttäjien haastattelu	1
Strukturoituhaastattelu	2
Teema- tai puolistrukturoituhaastattelu	10
Epämuodolliset tiedonhankintakeinot	14
Lomakekyselyt	14
Tarkastuskäynnit	9
Tapaustutkimus, harkittu otanta	8
Tilastolliset ja määrälliset analyysit	8
Kansainvälinen vertailu tai selvitys	3
Poikittaisvertailut, Benchmarking	1
Käytettävyysanalyysi	1
Tilausarvioinnit	1
Mallintaminen	1
Tutkitut tarkastuskertomukset yht.	31

5.1.1 DOKUMENTTIANALYYSIT

Taulukosta 1 nähdään, että dokumenttianalyysien tekeminen on jokaisessa aineiston tuloksellisuustarkastusraportissa keskeisessä asemassa. Tätä selittää se, että primääriaineiston osana oleviin valtiopäiväasiakirjoihin ja hallinnonalan asiakirjoihin pohjautuen muodostetaan tarkastuskriteerit, joita vasten toimintaa tarkastellaan. Tarkastustoiminnan

luonteelle on myös yleisesti tyypillistä nojautua kirjalliseen aineistoon, eli dokumentteihin ja niiden oikeellisuuden tarkastukseen. Luotettavimmaksi ja vahvimaksi todistusaineistoksi tarkastuksessa yleensä oletetaan kirjallinen evidenssi. Esimerkiksi kertomuksessa (215/2011) todettiin aineistosta *”valtipäiväasiakirjat, jotka koskivat turvallisuus- ja puolustuspoliittisen selonteon ja sen toimeenpanosta annetun ohjauskirjeen eduskuntakäsittelyä puolustushallinnon suunnittelu- ja valmisteluasiakirjoja sekä päätöksiä toimeenpanosta ja tarkastettiin kustannustietojen kehitystä”*.

Dokumenttianalyyseissä sekundäärisiä aineistolähteitä käytettiin huomattavasti harvemmin (17kpl) kuin primäärisiä, mutta myös ne näkyvät olevan suuressa roolissa. Eräässä (8/2012) tarkastuskertomuksessa puhuttiin evaluaatiosynteesin tekemisestä, ja oli ilmeistä, että se oli merkittävässä asemassa kyseistä tarkastusta. Evaluaatiosynteesillä tarkoitettiin tässä tapauksessa useampien arviointien yhdistämistä toisiinsa koherentin näkemyksen saamiseksi aiheesta. Lisäksi useissa raporteissa mainittiin aiempiin tutkimuksiin tutustuminen. Muuta mainittua sekundääristä aineiston käyttöä oli tilastollisten tunnuslukujen hyväksikäyttö sekä seminaareihin osallistuminen. Esimerkiksi kertomuksessa (235/2011, 32) todetaan: *”Lisäksi aineistona käytettiin julkaistua ja julkaisemattomaa kirjallista materiaalia, sisältäen muun muassa ministeriöiden tilaamia raportteja sekä tieteellisiä tutkimuksia aihepiiristä, sekä sellaisien ilmastopolitiikkaan liittyvien seminaarien esitysaineistoja, joita tarkastajat olivat mukana seuraamassa.”*

5.1.2 HAASTATTELUT

Haastatteluja tehtiin 26 tapauksessa, eli lähes jokaisessa tuloksellisuustarkastuksessa. Vain viidessä tuloksellisuustarkastuksessa ei mainittu haastattelua. Silloin kun haastattelua ei tehty, käytettiin epämuodollisia tiedonhankintakeinoja, lomakekyselyä tai tehtiin tarkastuskäynti. Haastattelut kohdistuivat useimmiten hallinnonalan vastuuhenkilöihin (24kpl) eli virkamiehiin tai muihin toimeenpanijoihin. Asiantuntijoita (5kpl) ja sidosryhmiä (5kpl) haastateltiin selkeästi vähemmän. Sidosryhmähaastattelut olivat usein melko monipuolisia ja laaja-alaisia, niissä mainittiin pitkä lista haastateltuja. Haastateltavien valinnan perusteita ei avattu raporteissa. Työntekijäasemassa olevia haastateltiin vain kahdessa tapauksessa, silloin kun selvitettiin IT-hankkeessa toteutettujen järjestelmien käyttäjien näkökulmaa (1/2012), toisessa tapauksessa haastateltiin lastensuojelun sosiaalityöntekijöitä (6/2012).

Tyypeiltään haastatteluista teemahaastattelut ja puolistrukturoidut haastattelut olivat selkeästi suosituimmat haastattelumetodit (10kpl). Täysin strukturoituja haastatteluja tehtiin vain kahdessa tapauksessa. Huomattavaa on, että haastatteluja käytettiin 26 tapauksessa, mutta haastattelun tyyppiä eriteltiin vain 12 tapauksessa. Vastuuhenkilöihin, asiantuntijoihin ja sidosryhmiin kohdistuneet haastattelut ovat luultavasti olleet myös suurimmaksi osaksi jonkinlaisia puolistrukturoituja tai teemahaastatteluita.

Niissä tapauksissa, joissa haastattelun tyyppi oli ilmoitettu, se oli osin melko värikästä. Esimerkiksi (229/2011) mainittiin ”*Haastattelut toteutettiin strukturoituina teemahaastatteluina. Haastattelujen analysoinnissa käytettiin laadullista sisällön analyysia*”. Strukturoidulla haastattelulla tarkoitetaan perinteisesti haastattelua, jossa sekä kysymys että vastausvaihdot tulevat haastateltavalle annettuina, kun taas teemahaastattelu on keskustelu jolla on etukäteen päätetty tarkoitus (Tilastokeskus, stat.fi). Selvennystä tähän ei saatu liitetiedoistakaan, sillä haastattelukysymyksiä ei avata raporteissa. Menetelmä kuulostaa ristiriitaiselta.

Erilaisia haastattelumetodeja tunnistettiin aineistosta kuusi kappaletta (taulukko 1). Taulukossa 2 haastatteluista on laskettu erikseen tilastolliset tunnusluvut.

TAULUKKO 2 TILASTOLLISET TUNNUSLUVUT, HAASTATTELUT

Tunnusluku	Kpl
Otoskoko	26
Pienin arvo	0
Suurin arvo	4
Keskiarvo	2,4
Keskihajonta	1,26
Mediaani	3
Moodi	2

Tunnusluvuista voidaan päätellä, että tarkastuksissa käytettiin keskimäärin 2,4 erilaista haastattelumetodia. Keskihajonta on 1,26. Vaihteluväli asettui nollan ja neljän välille. Tarkastuksissa mainittiin siis haastattelun korkeintaan neljällä eri metodilla. Mediaaniksi saatiin kolme ja moodiksi kaksi. Useinmiten tarkastuksissa käytettiin siis kahta tai kolmea erilaista haastattelumenetelmää. Vaikka tuloksellisuustarkastuksissa oli luokittelun mukaan tunnistettavissa ainakin seitsemän erilaista haastatteluun perustuvaa tiedonhankintakeinoa, ei yhdessäkään tarkastuksessa käytetty niitä kaikkia.

5.1.3 EPÄMUODOLLISET TIEDONHANKINTAKEINOT

Epämuodollisia tiedonhankintakeinoja mainittiin käytetyn vain 14 tarkastuksen yhteydessä. Tässä luokassa luultavaa on, että tarkastajat ovat vain jättäneet epämuodolliset puhelut, juttelut ja sähköpostit mainitsematta ja kirjoittamatta ylös itsestäänselvyyksinä. Tarkastaminen on vahvasti sosiaaliseen kanssakäymiseen perustuvaa toimintaa, ja on vaikea kuvitella, että tietoa hankittaisiin vain muodollisilla tavoilla, kuten käymällä dokumentteja läpi. Esimerkiksi kertomuksessa (215/2011, 18) todetaan *”Lisäksi tehtiin paikallistarkastuksia kasarmialueille ja keskusteltiin tarkastuksen kohteena olleita asioita käsittelevien henkilöiden kanssa puolustusministeriössä, Puolustusvoimissa ja Puolustushallinnon rakennuslaitoksessa”*.

5.1.4 LOMAKEKYSELYT

Lomakekyselyitä tehtiin 14 tapauksessa, eli lähes joka toisessa tarkastuksessa. Aina ei tosin ollut selvää onko tehty survey-tyyppinen kysely, vai jokin muu. Joka tapauksessa metodi oli suhteellisen taajassa käytössä. Kertomuksessa (235/2011, 33) todettiin kyselyistä seuraavasti: *”Talousarvioesitysten tietoa täydennettiin sähköpostikyselyllä kaikkien ministeriöiden talousjohtajille sekä tarkennetuilla sähköpostikysymyksillä joillekin ministeriöille, virastoille ja laitoksille.”* Edellä mainitusta voidaan päätellä, että kahdella tavalla on kyselty, mutta ei sitä miten on kyselty.

5.1.5 TARKASTUSKÄYNNIT

Tarkastuskäyntejä tai paikalliskäyntejä tehtiin yhdeksässä tapauksessa. Tarkastuskäyntejä suositettiin varsinkin puolustusvoimiin kohdistuvissa tarkastuksissa, sekä silloin, kun kyseessä oli esimerkiksi humanitaarisen avun tai valtionapujen saaja. Paikanpäällä on luultavasti käyty muutenkin, sillä haastatteluja on tehty organisaatioissa useille henkilöille, mutta näitä ei ole erikseen merkitty tarkastuskäynneiksi tai paikalliskäynneiksi. Esimerkiksi kertomuksessa (231/2011, 23) todetaan tarkastuskäynnin sisällöstä: *”Tarkastuksen yhteydessä tehtiin myös neljä paikalliskäyntiä, joissa tutustuttiin Tullin toimintaan ja hankittiin lisätietoja”*.

5.1.6 TAPAUSTUTKIMUS, HARKITTU OTANTA, POIKITTAISVERTAILU JA BENCHMARKING

Erilaisia tapaustutkimuksia tehtiin kahdeksassa tapauksessa. Tällöin valittiin harkitulla otannalla muutama yksikkö tarkastelun kohteeksi. Esimerkiksi tutkittaessa vammaispalveluita muuttuvassa kunta- ja palvelurakenteessa (221/2011) käytettiin harkittua otan-

taa. Tarkastuskertomuksessa todetaan, että ”*Tarkastuksen haastattelukohteet valittiin siten, että mukaan saatiin erikokoisia ja eri tavoilla palveluita järjestäviä erityishuoltopiirejä ja kuntia maan eri osista*”.

Vaikka harkittua otantaa ja tapaustutkimusta käytettiin jonkun verran, näiden välillä ei tehty vertailuja. Poikittaisvertailua ja benchmarkingia oli käytetty ainoastaan yhdessä tarkastuksessa (231/2012), joka käsitteli tuottavuusohjelman toteuttamista ja sen vaikutuksia. Tällöin identifioitiin eniten tuottavuutta parantaneita organisaatioita ja analysoitiin miksi näin on.

5.1.7 TILASTOLLISET JA MÄÄRÄLLISET ANALYYSIT

Tilastollisia tai määrällisiä analyysejä sovellettiin kahdeksassa tapauksessa. Tällöin virasto teki itse tilastoanalyysin joko aiempiin tietoihin pohjautuen tai kokonaan uuden aineiston kooten. Esimerkiksi tarkastuskertomuksessa (231/2011, 24) Tuottavuusohjelman toteuttaminen ja vaikutukset, käytettiin tilastokeskuksen valmista aineistoa. Tilastollista analyysiä käytettiin monipuolisesti, siinä tarkasteltiin virastojen keskimääräistä tuottavuuskehitystä, ja estimoitiin tuottavuuskehityksen trendi sekä PNS-menetelmällä että monitasomallilla. Analyysien perusteella valittiin benchmarking tyyliin tarkasteluun virastoja tapaustutkimuksien kohteiksi. Tilastollisia analyysimenetelmiä käytiin tarkastusten liitetiedoissa usein läpi, toisin kuin monia muita menetelmiä.

5.1.8 KANSAINVÄLISET VERTAILUT JA SELVITYKSET

Kansainvälisiä vertailuja oli käytetty ainoastaan kolmessa tapauksessa. Tällöin aiheena oli ”Sosiaali- ja terveydenhuollon valtakunnallisten IT-hankkeiden toteuttaminen (217/2011)”, ”Valtion taloudelliset vastuut: Esittäminen ja huomiointi suunnittelun ja seurannan asiakirjoissa” ja ”Humanitaarinen apu”. Tarkastajat ovat tosin saattaneet käyttää aiempaa kansainvälistä tutkimustietoa pohjatietona, mutta silloin kyse ei ole ollut varsinaisen vertailun tekemisestä. Kansainvälisten vertailujen tekemisen vähyys ei ole yllättävää, sillä ne voivat olla haastavia ja kalliita toteuttaa. Lisäksi pitää huomioida, että erilaisissa maissa toimintatavat ja palveluiden järjestäminen ovat sen verran erilaisia, ettei välttämättä ole mahdollista saada kovinkaan käytännöllistä tietoa tuloksellisuuden arvioinnin tueksi kotimaan olosuhteisiin.

5.1.9 HARVOIN KÄYTETYT METODIT

Ainoastaan kerran käytetyiksi jäivät tilausarvioinnit, käytettävyyssanalyysi ja mallintaminen. Tilausarviointia oli käytetty sosiaali- ja terveydenhuollon valtakunnallisten IT-

hankkeiden toteuttamisen (217/2011) yhteydessä. Tällöin oli tehty kaksi tilausarviointia kahdelta suurelta tilintarkastusyhtiöltä, joista toinen oli kansallinen arviointi ja toinen kansainvälinen vertailu. Syy ulkopuolelta tilaamiseen saattoi olla se, että VTV:lla ei ollut käytössään riittävää asiantuntemusta IT-hankkeen arvioimiseen. Tätä ei kuitenkaan avattu itse raportissa.

Käytettävyyssanalyysiä käytettiin myös samassa tarkastuksessa, sillä se on tietojärjestelmiin liittyvä metodi. Mallintamista taas käytettiin lastensuojelua (6/2012) koskeneessa tarkastusraportissa. Tällöin kyseessä oli kuvitteellisen tilanteen simulointi ja sen perusteella arviointi siitä, miten eri toimijat tilanteen käsittelevät.

5.2 MONIMENETELMÄISYYS, TRIANGULAATION MÄÄRÄ

Triangulaation eli useiden menetelmien samanaikaisesta soveltamisesta kertovien tilastollisten tunnuslukujen laskeminen aineistosta voidaan tehdä tutkimuksen aineistosta kahdella tapaa. Haastattelut voidaan joko käsittää useiksi metodeiksi, tai vain yhdeksi samaksi. Mikäli haastattelut lasketaan kaikki eri metodeiksi, saadaan tulokseksi, että aineistossa esiintyi 19 erilaista metodia. Mikäli haastattelut lasketaan vain yhdeksi metodiksi, tunnistettiin aineistosta 13 erilaista metodia. Jotta haastattelut eivät korostuisi liikaa ja vääristäisi tutkimustulosta, ne käsitetään tässä yhdeksi metodiksi. Haastatteluiden jakautumista tarkastellaan luvussa 5.1.2.

TAULUKKO 3 TILASTOLLISET TUNNUSLUVUT, TRIANGULAATIO

Tunnusluku	Kpl
Otoskoko	31
Pienin arvo	2
Suurin arvo	9
Keskiarvo	5,3
Keskihajonta	1,7
Mediaani	5
Moodi	5

Yksittäisessä tarkastuksessa käytettävien eri metodien vaihteluväli on 2–9. Keskiarvoksi muodostuu 5,3; keskihajonnan ollessa 1,7. Mediaani ja moodi ovat kummatkin viisi. Tästä voidaan päätellä, että keskimäärin yksittäisessä tarkastuksessa käytettiin viittä eri metodia loppupäätelmiin pääsemiseksi.

Yksittäisistä tarkastuksista vähiten erilaisia metodeja käytettiin (222/2011) Koulutus- ja työvoimatarpeiden ennakkointia, mitoitusta ja kohdentamista tutkittaessa. Tuolloin mainittiin metodeiksi ainoastaan dokumenttianalyysi ja haastattelu.

Yksittäisistä tarkastuksista eniten erilaisia metodeja käytettiin lastensuojelun (6/2012) sekä sosiaali- ja terveydenhuollon IT-hankkeiden (217/2011) tuloksellisuutta tarkastettaessa. Näissä käytettiin myös harvinaisempia metodeja.

5.3 PITKITTÄISVERTAILU

Pitkittäisvertailulla tarkoitan aikaan perustuvaa vertailua VTV:n metodien käytöstä. Tiedot vuosilta 1985–1987 ja 1993–1995 on saatu Pollitt ym. (1999, 129) tutkimuksesta. Vertailun luotettavuutta rajoittaa se, ettei Pollitt ym. avannut tutkimuksessaan luokittelun perusteita, joten ne saattavat olla vähän erilaiset. Myös Pollitt ym. näki ongelmalliseksi tutkimuksessa että vain mainitut metodit pystyttiin laskemaan aineistosta, vaikka muitakin metodeja on voitu käyttää. Lisäksi metodien luokittelu oli hankalaa johtuen epäselvästi tai ympäripyöreästi ilmoitetuista metodeista. Lisäksi taulukkoa tulkittaessa on huomattava, että omassa tutkimuksessani tarkasteltiin vain kahden vuoden aikana tehdyt tuloksellisuustarkastusraportit, kun Pollitt ym. (1999) tutkimuksessa tarkasteltiin kolmen vuoden aikana tehdyt.

Pollitt mukaan 1980–90-lukujen tuloksellisuustarkastuksissa on luultavasti käytetty myös sosiaaliseen kanssakäymiseen perustuvia epämuodollisia tiedonhankintakeinoja kuten kirjeenvaihtoa, mutta niitä ei ole vielä tuolloin merkitty omaksi aineistonhankintatavaksi.

Pollitt ym. (1999) tutkimuksen mukaan ensimmäisellä tarkasteluperiodilla käytettiin eniten perinteisiä tarkastusmenetelmiä kuten dokumenttianalyysiä ja haastattelumetodeja, samat metodit dominoivat myös myöhemmällä periodilla. Verrattuna ensimmäistä ja toista tarkasteluperiodia huomataan, että jälkimmäisellä periodilla käytettiin jo vähän enemmän erilaisia tarkastusmetodeja ja kyselyt nostivat suosiotaan. Kyselytutkimukset eivät tosin usein olleet varsinaisia lomaketutkimuksia (survey), vaan myös muunlaisia avoimia kyselyitä. Kahdella ensimmäisellä tarkasteluperiodilla oli myös aikomusta vertailla enemmän, mutta ne ovat jääneet enemmänkin havainnollistaviksi tai hatariksi yritelmiä, kuin varsinaisiksi johtopäätösten lähteiksi. Tarkastuskäyntien suuri määrä ensimmäisen periodin aineistossa johtuu siitä, että tuloksellisuustarkastajat mielsivät sen

silloin omaksi tekniikakseen. Tämä taas on perua vuoden 1947 lainsäädännöstä jonka mukaan tarkastajien täytyy niin pitkälle kuin mahdollista tehdä tarkastuksia paikanpäällä. (Pollitt ym. 1999, 130.)

TAULUKKO 4 KÄYTETYT METODIT VTV:SSA

Metodit	1985–1987	1993–1995	2011–2012
Dokumenttianalyysit	42	49	31
Haastattelut	23	41	26
Sekundääristen lähteiden käyttö	7	22	17
Epämuodolliset tiedonhankintakeinot	-	-	14
Lomakekyselyt	4	16	14
Tarkastuskäynnit	24	-	9
Tapaustutkimus, harkittu otanta	-	2	8
Tilastolliset ja määrälliset analyysit	-	-	8
Kansainvälinen vertailu tai selvitys	-	-	3
Poikittaisvertailu, sisäinen vertailu	-	7	1
Benchmarking	12	18	1
Käytettävyyssanalyysi	-	-	1
Tilausarvioinnit	-	-	1
Mallintaminen	-	-	1
Tutkitut tarkastuskertomukset	42	49	31

Verrattaessa uusimpaan tarkasteluperiodiin huomataan, että dokumenttianalyysit ja haastattelut ovat edelleen lähes jokaisessa tarkastuksessa keskeisenä metodina. Epämuodolliset tiedonhankintakeinot (kuten kirjeenvaihto, puhelut, sähköpostit) on alettu merkitä tiedonhankintakeinoiksi. Sekundäärisiä lähteitä käytetään edelleen. Lomakekyselyt ovat kasvattaneet jatkuvasti hieman suosiotaan vertailun aikana. Tarkastuskäyntejä tehdään myös. Merkittävästi ovat kasvaneet tapaustutkimusten ja erilaisten harkittujen otantojen käyttäminen tarkastuksissa, kuin myös tilastollisten analyysien tekeminen. Myös kansainvälistä vertailua on käytetty kolmesti, kun aiemmilla periodeilla sellaista ei käytetty ollenkaan. Kahdella aiemmalla tarkasteluperiodilla suosissa ollut benchmarking tuntuu jääneen ”pois muodista”. Kokonaan uutta oli tilausarviointien, käytettävyyssanalyysin ja mallintamisen käyttäminen.

6 TARKASTAMISEN, ARVIOINNIN JA TUTKIMUKSEN RAJAPINNOILLA

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen historiallisessa kehityksessä on huomattavissa joitain sitä leimaavia piirteitä. Alussa se oli enemmänkin perinteistä tarkastusta, olihan se Suomessakin vielä 1990-luvun alussa erottamaton osa tilintarkastusta. 1990-luvulla artikkeleissa sitä lähes pilkattiin arvioinniksi (esim. Barzelay 1996). 2010-luvulla VTV:n toimittamasta näkökulmia tuloksellisuustarkastukseen teoksesta on luetavissa, että se on menossa tutkimuksen suuntaan koko ajan.

Aiemmassa tutkimuksessa on esitetty varsin monenlaisia näkökulmia arvioinnin, tutkimuksen, tarkastuksen ja tuloksellisuustarkastuksen suhteesta. Tämä tutkimus sijoittaa tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen omaksi lajikseen. Se sisältää piirteitä sekä arvioinnista että tutkimuksesta, mutta ei ole puhtaasti mitään näistä. Tuloksellisuustarkastus voisi kyllä olla mitä tahansa edellä mainituista, jos sen institutionaalinen asema ei määrittäisi sitä. Vahva tiedonsaantioikeus, työn organisointi ja määrämuotoiset raportit, sekä arvottavien päätelmien esittäminen toiminnassa onnistumisesta erottavat sen selkeimmin tutkimuksesta ja arvioinnista. Institutionaaliselta asemaltaan tuloksellisuustarkastus on nimenomaan tarkastusta. Se lainaa tutkimuksen ja arvioinnin työkaluja omiin tarkoituksiinsa, koska tarkastukselle tyypilliset menetelmät eivät riitä yksinään todentamaan tuloksellisuusinformaatiota ja sen monitulkintaista luonnetta.

Tiedonmuodostuksen periaatteiltaan ja käytännöiltään tuloksellisuustarkastus on lähimpänä arviointia. Käytettävät menetelmät ovat hyvin samanlaiset. Lisäksi kummassakin kysymys on arvottamisesta, siitä onko toiminta ollut hyvää vai huonoa. Käytettävissä aineistoissa kuitenkin on eroja. Tuloksellisuustarkastajalla on lakisääteinen pääsy tarkastuksen kohteena olevaan aineistoon, jopa uhkasakon voimalla. Arvioija taas saa käyttöönsä toimeksiantajan myöntämät aineistot. Toisaalta arvioija on vapaampi valitsemaan arviointimenetelmänsä ja muotoilemaan arviointinsa, kun tarkastajat tekevät määrämuotoisia raportteja. Tuloksellisuustarkastuksessa kriteerit tulevat ensisijaisesti lainsäädännöstä ja eduskunnan lausunnoista, arvioinnin kriteerit taas voivat perustua muihin normeihin. Lisäksi tiedonmuodostuksen päämäärä on erilainen, tarkastukset vastuullistavat tilivelvollisuuden nimissä, kun taas arvioinnin tarkoitus on kehittää.

Tutkimukseen verrattuna tuloksellisuustarkastus käyttää samoja työkaluja, mutta niitä käytetään eri tarkoituksessa. Tuloksellisuustarkastuksen tarkoituksena on tehdä pikemminkin arvottavia päätelmiä, kuin luoda uutta tietoa. Charles Peircen mukaan järkevään tieteellisen metodin tunnusmerkkejä ovat objektiivisuus, julkisuus, kriittisyys, itseään korjaavuus, autonomisuus ja edistvyys. Nämä kaikki eivät pidä täysin paikkaansa tuloksellisuustarkastuksen kohdalla.

Raportteja lukiessa kävi ilmi, että metodeja avataan raporteissa vaihtelevilla tarkkuuksilla. Joitakin metodeja selostetaan liitteissä hyvinkin laajasti, mutta toisaalta toisia ei ollenkaan. Saman huomasi myös Pollitt ym. (1999, 144–145) tutkimuksessaan, ja näin oli silloin myös muissa tarkastusvirastoissa. Pollitt ym. mukaan VTV:ssa aiempina ajanjaksoina ei välttämättä käsitelty kyselytutkimuksien yhteydessä edes otoskokoa. Lisäksi puutteista tutkimuksen tieteellisyydessä kertoo esimerkiksi se, että haastattelukysymyksiä ei kerrota, vaikka ne ovat suuressa roolissa tuloksellisuustarkastuksia. Myöskään haastateltuja ei mainita. Usein luetellaan ympäröivästä tahot joita on haastateltu ja loppuun mainitaan ”muut relevantit tahot”. Lisäksi jotkut mainitut menetelmät, kuten strukturoitu teemahaastattelu, kuulostavat epämääräisiltä. Kaiken kaikkiaan tutkimusmenetelmät on kirjattu vaihtelevalla tarkkuudella, ja se vähentää niiden uskottavuutta tieteellisinä tutkimuksina.

Tuloksellisuustarkastukset eivät ole myöskään täysin autonomisia, ne tehdään yhteistyössä tarkastettavan organisaation kanssa. Esimerkiksi loppupäätelmät lähetetään näyttille organisaatioon ennen julkaisua yhteisymmärryksen saavuttamiseksi. Myös Keen (1999) korosti yhteisymmärrystä tiedonmuodostuksen perusteena. Lisäksi ne eivät ole samalla tapaa itseään korjaavia kuin tieteellinen tutkimus. Tuloksellisuustarkastuksen piirissä ei ole samantapaista mekanismia, kuin tieteellisessä tutkimuksessa, jossa muut tutkijat verifioivat tai falsifioivat tulokset. Tuloksellisuustarkastusraportti on pikemminkin itsenäinen yksittäinen teos.

Tarkastusraportit eivät ole myöskään muodoltaan tieteellisiä, vaan tarkastusorganisaation oman mallin mukaisia. Tutkimukseen sitä yhdistää kuitenkin se, että kyse aina tutkimisesta, johdonmukaisesta asian selvittämisestä ja vastausten hakemisesta. Mutta toisaalta, tutkimuksen tarkoituksena ei yleensä ole tehdä objektiivisia päätelmiä jonkun toiminnan, ”hyvyydestä” vaan tosiasioista. Tuloksellisuustarkastuksen tehtävänä taas on selvittää, onko toimenpideohjelma tai organisaatio onnistunut toiminnassaan. Yhteistä

tarkastukselle, arvioinnille ja tutkimukselle on se, että kaikkia näitä yhdistää luova ajatustoiminta, ne ovat hallinnon tutkimuksen järkeilytyylejä.

Tutkimuksessa selvisi, että tuloksellisuustarkastuksessa käytettävät metodit ovat yhteiskuntatieteelle tyypillisiä metodeja. Erilaisia metodeja tunnistettiin aineistosta 14, sekä kuusi erilaista haastattelumetodia. Suosituimpia metodeista ovat dokumenttianalyysit, haastattelut, sekundäärisen datan käyttäminen, epämuodolliset tiedonhankintakeinot, kyselytutkimukset ja tarkastuskäynnit. Lisäksi tarkastuksissa turvauduttiin tapaustutkimuksiin, kansainvälisiin vertailuihin ja selvityksiin, poikittaisvertailuun ja sisäiseen vertailuun, benchmarkingiin, käytettävyyssanalyysiin, tilausarviointeihin ja mallintamiseen.

Tuloksellisuustarkastuksen metodeja tutkittaessa selvisi, että tuloksellisuustarkastuksessa käytetään monenlaisia metodeja. Tutkimus tukee aiempaa teoriaa käytettävistä metodeista, sillä pääasialliset metodit olivat samoja kuin kirjallisuudessa esitetyt. Selvimmin näistä tarkastukselle ominainen metodi on dokumenttianalyysi, jota tehtiin jokaisen tuloksellisuustarkastuksen osana. Se on tarkastukselle varsin luonnollista, sillä tarkoituksena on saada näyttöä tarkastettavan organisaation toiminnasta. Suosituttua oli myös haastatteluiden tekeminen, joka on myös tilintarkastukselle ja arvioinnille tyypillinen menetelmä.

Aineistosta pelkästään metodeja tunnistamalla ja laskemalla ei voi tehdä päätelmiä siitä onko tuloksellisuustarkastuksen kohdalla kyseessä tarkastus-, arviointi- vai tutkimustoiminta. Metodeja tulkitsemalla voidaan luotettavasti sulkea pois ainoastaan täysin tieteellinen tutkimustoiminta. Joissakin tarkastuskertomuksissa menetelmiä selitettiin hyvinkin kattavasti liitetiedoissa (esim. tilastollisissa analyyseissä), mutta joissakin ainoastaan mainittiin metodi. Tosin osittain tieteellinen tutkimustoiminta kuulostaa yhtä loogiselta kuin osittain raskaana oleminen, sitä joko on tai ei ole. Mutta pikemminkin se, miten metodeja käytetään ja missä kontekstissa niitä käytetään, selvittää mistä on kyse.

Tuloksellisuustarkastusta on kuitenkin mahdollista tehdä täysin tieteellisinkin metodein, jos näin halutaan. Näin ei ole kuitenkaan ollut VTV:ssa vuosina 2011–2012, jos tarkastellaan ainoastaan raporteissa mainittuja metodeja. Tämä ei kuitenkaan tarkoita, ettei tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus olisi ollut luotettavaa. Koska tuloksellisuustarkastukset tehdään tilivelvollisuuden näkökulmasta, ei välttämättä ole edes tarpeen selittää käytettyjä metodeja juurta jaksen, sillä silloin tiedon ymmärrettävyys voisi vaa-

rantua sen käyttäjien näkökulmasta. Raportteja ei tuoteta tieteellisen tutkimuksen ammattilaisille, vaan päättäjille ja kansalaisille. Toisaalta voidaan ajatella, että eri järkeilytyylien ja metodien yhdistäminen intuitiivisesti ja tieteen raja-aitoja murtaen, voi olla jopa ovi parempaan tietoon. Silloin ei hirttäydytä kapeakatseisesti tiettyihin malleihin, vaan voidaan katsoa asioita laajemmin ja uusin näkökulmin. Voidaan etsiä parasta mahdollista tietoa.

Suurin osa raporteista löydettyistä menetelmistä voidaan ymmärtää pikemminkin aineiston hankinnan metodeiksi, kuin aineiston tulkinnan välineeksi. Pelkästään raporttien tarkastusaineistoja ja menetelmiä koskevista kappaleista ei voinut päätellä varsinaisia tulkinnan välineitä ja valittua lähestymistapaa. Esimerkiksi oliko kyseessä lopputuloksia tarkasteleva tapa, ohjelman toimintaa tarkasteleva analyysi, vaikutusten arviointia vai kustannustehokkuuden tarkastelua. Näiden selvittämiseksi olisi tarvinnut tutustua järjestelmällisesti myös tarkastusasetelmaan ja raportteihin kokonaisuudessaan.

Metodeja käytetään myös samanaikaisesti ristikkäin. Kyseessä on monimenetelmäisyys eli metodien triangulaatio. Vaikka monimenetelmäisyys on tieteellisellekin tutkimukselle tyypillistä, se kertoo myös tuloksellisuustarkastuksen suhteesta tarkastukseen. Tarkastuksen perustehtävä on varmentaa tiedot, se on luotettavinta kun käytetään erilaisia aineistoja ja menetelmiä. Se kertoo myös siitä, että tarkastuksissa pyritään löytämään yhtenäinen eli koherentti kuva asioiden tilasta. Lisäksi voidaan ajatella, että monien menetelmien samanaikainen käyttäminen vastaa myös tuloksellisuustiedon luonteeseen. Tuloksellisuus on monitulkintainen käsite, joten sitä pitää tarkastella monelta kannalta samanaikaisesti luotettavan tiedon tuottamiseksi.

Metodien muutosta tarkastellessa selvisi, että metodit ovat monipuolisempia nyt kuin aiemmin. Tosin yleisimmät metodit ovat edelleen samoja kuin aiemmalla tarkastelu jaksolla 1980 ja 1990 – luvuilla. Trendit ovat jonkun verran muuttuneet. Benchmarkingien tekeminen näyttää jääneen lähes kokonaan pois käytöstä. Niiden tilalle on tosin tullut paljon uutta, mutta lähinnä yksittäisissä tarkastuksissa käytettyjä keinoja. Erilais-ten käytettyjen metodien määrä on 20 vuoden aikana lähes tuplaantunut.

Pitkittäisvertailusta voidaan huomata, että tutkimukselliset metodit, kuten tilastolliset analyysit, ovat lisääntyneet. Kuitenkin varsinaisia vaikuttavuuden arvioinnin ja tutkimuksen metodeja (satunnaistetut kenttäkokeet, luonnolliset koeasetelmat, yksilöiden

käyttäytymisen huomioivat mikrosimulointimallit, vertailuryhmään perustuvat tilastolliset mallit ja kaltaistaminen) sovellettiin tarkasteluvälillä vähän tai ei ollenkaan.

Tässä tutkimuksessa tehdyssä pitkittäisvertailussa hankaluutena on, että tarkasteluajan jaksoilla on lähes 20 vuoden väli. Sinä aikana vallinneet trendit jäävät pimentoon. Ei voida esimerkiksi sanoa että tuloksellisuustarkastuksen metodien valikoima on laajenemassa, sillä valikoima on saattanut jollain aikavälillä olla laajempi, mutta supistunut nyt. Tosin Lonsdalen (2000, 2011) NAO:ta koskevien tutkimusten mukaan metodivalikoima on laajentunut, joten ei ole syytä olettaa, että VTV:llä trendi olisi ollut toisenlainen. Nyt harvoin käytetyt metodit saattavat tulevaisuudessa yleistyä, tai kokonaan poistua, riippuen tarkastajien kokemuksista. Aiemman tutkimustiedon mukaan tarkastajien kokemuksella ja taustalla on vaikutusta käytettäviin metodeihin (Pollitt 1999, 140; Lonsdale 2000). On luultavaa, että uusia metodeja tulee valikoimiin ajan myötä, ainakin kokeiluun.

Tuloksellisuustarkastusten tiedonmuodostusta tuloksellisuudesta jäsentää se, että ne perustuvat aina tavoite- ja standardivertailuun. Niissä selvitetään aina eduskunnan tahtotilaa. Poikittaisvertailuja organisaatioiden ja yksiköiden välillä tehtiin hämmästyttävän vähän, samoin kuin aikaan perustuvaa vertailua. Pitkittäisvertailu kertoo parhaiten mihin suuntaan toiminta on kehittynyt tarkasteluajanjaksolla, onko menty parempaan vai huonompaan suuntaan, onko tuottavuus huonontunut vai parantunut. Eräs käytännön sovellus, jossa käytettiin sekä poikittais- että pitkittäisvertailua tarkastuksessa, oli sellainen, että identifioitiin parhaiten tuottavuutta parantaneita organisaatioita (aikavertailu), ja vertailtiin sen jälkeen benchmarking tyylisesti parhaiten tuottavuutta parantaneita organisaatioita keskenään, ja tehtiin niistä tapaustutkimuksen kohteita. Toisaalta, jos tarkoitus on tehdä päätelmiä tietyn toiminnan hyvyydestä, voi olla vaikea löytää ja käyttää vertailukelpoisia organisaatioita. Sinällään organisaatioiden vertaaminen toisiinsa ei ole välttämättä tarkastuksen hengen mukaista. Kuitenkin laajemmissa toimenpideohjelmissä koskevissa tarkastuksissa tällainen lähestymistapa toimii. Myös tilintarkastuksessa verrataan toimialan muihin yrityksiin esimerkiksi poikkeamien etsimiseksi.

VTV:n tuloksellisuustarkastuksessa huomiota kiinnittää se, että tuloksellisuutta ei juuri-kaan yritetä todentaa mikrotasolta, vaikka siellä tuloksellisuus ilmenee selvimmin. Esimerkiksi Isossa-Britanniassa NAO kohdentaa tarkastusta juuri mikrotason onnistumiseen. Mikrotasolla toiminnan tuloksellisuus on parhaiten nähtävillä, käyttäjien tyytyväi-

syytenä. Tuloksellisuustarkastuksia suunnataan pikemminkin hallinnon toimijoihin. Mahdollista on, että mikrotason näkökulman kohdalla nojataan aiempaan tutkimustietoon, kuten tilastotietoihin ja arviointeihin. Näin on tehty esimerkiksi raportissa (229/2011), jossa selvitettiin pitkäaikaistyöttömien työllistymistä ja syrjäytymisen ehkäisyä.

Näyttää siltä, että NAO:n suosimat paneelikeskustelut jäivät kokonaan puuttumaan metodivalikoimasta. Tosin on täysin mahdollista, että jotkut haastattelut ovat saattaneet olla samantyyppisiä ryhmähaastattelutilaisuuksia. Haastatteluita aineiston mukaan on käytetty monipuolisesti tiedon keräämiseen. Tosin myöskään haastatteluilla ei hankittu tietoa mikrotasolta, käyttäjiä ja työntekijöitä haastateltiin vain kerran tarkasteluajanjaksoilla.

Näyttää siltä, että tuloksellisuustarkastuksissa korostettiin vaikuttavuuden tutkimista kolmen E:n mallin muiden tekijöiden eli taloudellisuuden ja tuottavuuden kustannuksella. Jotkin raportit olivat enemmän vaikuttavuusarviointeja, kun taas toiset olivat puhtaammin tuottavuuden tarkasteluun keskittyneitä. Tätä tosin ei tarkasteltu tutkimuksessa järjestelmällisesti. Kuitenkin varsinaisia kustannustehokkuusanalyysyjä käytetään vähän. Tämä saattaa johtua vaihtelevista tarkastajien taustoista, yhteiskuntatieteilijä ja kansantaloustieteilijä luultavasti lähestyvät asioita hieman erisuunnista.

Tutkimusmetodi vastasi odotuksia siltä osin, että sillä saatiin vastaukset kysymyksiin suosituimmista menetelmistä, triangulaation määrästä sekä muutoksesta. Kuitenkaan pelkän määrällisen tutkimuksen perusteella ei voida tehdä päätelmiä tiedonmuodostuksen luonteesta tarkastuksena, arviointina tai tutkimuksena; se vaatii erilaista laadullista tulkintaa. Tähän puutokseen pyrittiin vastaamaan osion 5.1 esimerkeillä ja teorian tarkastelulla.

Tiedonmuodostus

Tutkielman otsikko on tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus, mutta tähän asti otsikon mukaista aihetta on kierrelty ja kaarreltu monelta suunnalta tarkastelemalla tuloksellisuustietoa itsessään, tarkastelemalla hallinnon vaikutusten arvioinnin järjestytyylejä sekä selvittämällä metodeja. Syynä tähän on lähdeaineiston puute, en löytänyt valmista teoriaa siitä, millaista tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus on. Pyrin paikkaamaan tätä puutetta omilla tulkinnoillani tiedonmuodostuksen piirteistä.

Luvussa kolme kuvaillaan tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen lajeja, joita ovat vaikutusten arvioinnin järjestytyylit: tarkastus, arviointi ja tutkimus. Aiempi tutkimus on keskittynyt lähinnä niihin. Järjestytyyleihin jaottelu on kuitenkin vain yksi tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen piirre. Tiedonmuodostusta voi jäsentää myös muilla tavoin.

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostamisen prosessi rakentuu toteuttavan viraston itsensä määrittelemissä viitekehyksissä. Seppovaaran (2013) mukaan Suomen VTV:n ohjeistuksiin mallia on otettu naapurimaiden vastaavista organisaatioista, mutta myös INTOSA:n standardeilla on ollut vaikutusta. Ohjeen mukaisesti tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus alkaa tarkastusaiheen ja tarkastuksen pääkysymysten määrittelystä, joiden jälkeen määritellään tarkentavia osakysymyksiä. Sen jälkeen tarkastellaan sitä miten asioiden pitäisi olla, ja miten ne todellisuudessa ovat. Todellisuuden tarkastelu on empiiristä tarkastelua aiheesta, siinä kerätään tarkastusaineisto, tehdään huomioita ja analysoidaan aineistot. Saatuja aineistoja verrataan tarkastuskriteereihin, eli siihen miten pitäisi olla. Näiden perusteella muodostetaan tarkastushavainnot ja lopuksi viraston päätelmät ja kannanotot. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 32.) Tiedonmuodostus tuloksellisuudesta ei kuitenkaan rajaudu pelkästään tarkastusviraston ohjeiden mukaiseen prosessiin.

Tietoteorian parissa on esitetty runsaasti erilaisia näkemyksiä ja teorioita tiedosta ja tietämisestä. On olemassa monenlaista tietoa ja erilaisia tapoja tietää. Tuloksellisuusinformaatiota voidaan pitää yhtenä tiedon lajina, joskin monitulkintaisena sellaisena, kuten luvussa 2.4 selvitettiin. Tuloksellisuustarkastus taas voidaan käsittää ”tavaksi tietää” tuloksellisuuden toteutumisesta, sitä voidaan pitää omana tietoteorianaan. Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus sisältää piirteitä sekä rationalismista että empirismistä. Tarkoituksena on todentaa empiirisin havainnon todellisuutta, jonka pitäisi vastata rationalistisen ”järjelyn” tavoitteita, lakeja ja määräyksiä. Empiiristen havaintojen lisäksi tietoa myös muodostetaan järjeilemällä, luovalla ajattelulla ja päättelemällä. Edellä mainittujen lisäksi tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksesta voidaan erottaa erilaisia piirteitä, kuten tiedon kerrostuneisuus, sosiaalisuus, koherenssi ja järjely.

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus *kerrostuu* prosessin eri vaiheissa. Kerrostumilla tarkoitetaan monimutkaisen kokonaisuuden eri tasoja ja näkökulmia. Aluksi

tuloksellisuustarkastuksissa tehdään esiselvitys, jossa suunnitellaan tarkastuksen kohdentuminen ja toteutus. Tuloksellisuustarkastajilla on tarkastusaiheesta jokin esiymmärrys, jota aletaan rakentamaan laajemmaksi kokonaisuudeksi tulkitsemalla. Tiedonmuodostamisen kannalta voidaan puhua esimerkiksi hermeneuttisista piirteistä. Hermeneuttisessa kehässä tutkijan esiymmärrys kehittyy kommunikaatiossa tekstin tai muun tutkimusobjektin kanssa. Tuloksellisuustarkastajien pyrkimyksenä on ymmärtää tarkasteltavaa ilmiötä kokonaisuutena valtion varainkäytön ja vaikutuksien kannalta. Kommunikaatiolla tarkoitetaan tarkastajan ja tutkimuskohteen vuoropuhelua prosessin eri vaiheissa johtaen lopulta tarkastushavaintojen tekemiseen.

Käytännössä tiedon kerrostuneisuudesta kertoo se, että tuloksellisuustarkastajat tutustuvat aiemmin hallinnon alalla tehtyihin tuloksellisuustarkastusraportteihin ja arviointeihin, sekä tutustuvat myös muuhun kirjallisuuteen ja käyvät aiheeseen liittyvissä seminaareissa kasvattaakseen esiymmärrystään aiheesta. Tuloksellisuustarkastus vaatii laajaa asiantuntemusta tarkastuksen kohteesta, ennen kuin varsinainen tarkastus voidaan toteuttaa. Verrattuna tilintarkastukseen, voidaan ajatella, että tilintarkastuksessa pätevät samat pelisäännöt, mutta tuloksellisuustarkastuksen kohdalla joudutaan paneutumaan kuhunkin tarkastuskohteeseen erikseen. Toisaalta myös monimenetelmäisyys kertoo tiedon kerrostumisesta, eri menetelmillä pyritään ottamaan haltuun kokonaisuuden eri tasoja ja näkökulmia.

Sosiaalisaaatiolla tarkoitetaan tuloksellisuustarkastajien ja tutkimuskohteena olevan organisaation työntekijöiden välillä käytävää vuoropuhelua. Sosiaalisaaatio on määritelmän mukaan hiljaisen tiedon välittämistä sosiaalisen vuorovaikutuksen avulla yksilöiden välillä (esim. SECI-malli, Nonaka & Takeuchi 1995). Sillä tarkoitetaan esimerkiksi epämuodollista sosiaalista kanssakäymistä. Tuloksellisuustieto on usein hiljaisen tiedon muodossa, siis tietona joka ei ole dokumentoituna mihinkään, mutta joka on olemassa yksilöillä organisaatiossa. Tätä tietoa tuloksellisuustarkastajat pyrkivät saamaan dokumentoitavaan muotoon erilaisilla metodeilla, jotka sisältävät sosiaalista kanssakäymistä, esimerkiksi haastatteluilla. Haastattelut ovat toiseksi suosituin metodi tuloksellisuustarkastuksissa. Niiden lisäksi tuloksellisuustarkastukset sisältävät aina myös runsaasti epämuodollista viestintää, esimerkiksi tarkastuskäyntien muodossa.

Toisaalta tuloksellisuustarkastajat harjoittavat sosiaalisaaatiota myös toistensa kanssa. Tarkastajat eivät ole tiedoiltaan ja taidoiltaan homogeeninen ryhmä, vaan heillä on eri-

laista osaamista, joka kasvattaa tiimityönä tehtävän tarkastuksen tietopääomaa. Tarkastajat oppivat myös toisiltaan. Tuloksellisuustarkastajien keskinäisestä vuoropuhelusta kertoo esimerkiksi INTOSAIn standardeissa mainitut aivoriihet, joissa vaihdetaan tarkastajien kesken ajatuksia.

Tuloksellisuustarkastusraporteissa tavoitteena on muodostaa päätelmät, jotka ovat ristiriidattomat, objektiiviset, tasapainoiset ja kohtuulliset. Päätelmän uskottavuus syntyy perusteluiden laadusta ja riittävydestä. Tarkastajat tekevät analyyseistä ja vertailuista päätelmät, tarkoituksena on tuoda esiin tarkastellusta asiasta tai ilmiöjoukosta esiin jotakin uutta joka ei sellaisenaan sisälly analysoituihin aineistoihin. Laadullisesti analysoidusta aineistosta muodostetaan kokonaisarvio. Siltä osin kuin päätelmät perustuvat määrälliseen analyysiin, noudatetaan päättelysääntöjä. (Tuloksellisuustarkastuksen ohje 2010, 40.) Tästä voidaan päätellä, että tiedonmuodostuksessa on kyse *koherenssin* hakemisesta. Tuloksellisuustarkastuksissa etsitään yhtenäistä eli ristiriidatonta kuvaa asiantilasta. Koherenssiteoria voidaan määritellä seuraavasti ”*uskomus on tosi, jos ja vain jos se on koherentti muiden uskomusten kanssa*” (Lammenranta 1993, 83). Käytännössä tämä ilmenee monien metodien samanaikaisella ja ristikkäisellä käytöllä. Tarkoituksena on erilaisen tiedon yhteensaattaminen kokonaisnäkemyksen aikaansaattamiseksi.

Toisaalta kyse on myös *järkeilystä*, joka perustuu tarkastajan omaan analyyttiseen osaamiseen ja luovuuteen, sekä kykyyn yhdistellä asioita intuitiivisesti. Tarkastajan metodologiset valinnat, analyysi ja päätelmät perustuvat loppukädessä järkeilyyn, joko yksin tai yhdessä muiden tarkastajien kanssa. Aiemmissa tutkimuksissa on korostettu tarkastajan henkilökohtaista vaikutusta metodien valintaan. Koska metodeja on käytävissä lähes rajaton määrä, on tarkastajan osaamisesta kiinni se, mitä metodeja kulloinkin päädytään käyttämään. Järkeily voidaan eritellä myös vaikutusten arvioinnin tutkimisen järkeilytyyleihin, eli tarkastukseen, arviointiin ja tutkimukseen, kuten tehtiin luvussa kolme, ja useissa aiemmissa tutkimuksissa.

7 YHTEENVETO

Tutkimuksen tarkoitus oli selvittää miten tuloksellisuudesta muodostetaan tietoa tarkastamalla. Tutkimusta tehdessä selvisi, että tyhjentävä vastaus kysymykseen on mahdoton. Tuloksellisuustarkastusta voidaan tehdä mitä moninaisimmilla metodeilla ja niiden variaatioilla.

- Millaista tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus on? Onko se lähimpänä tarkastusta, arviointia vai tutkimusta?

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostuksen piirteitä voidaan jaotella esimerkiksi seuraavasti: tiedon kerrostuneisuus, sosiaalisaatio, koherenssi ja järkeily. Tieto kerrostuu tarkastusprosessin erivaiheissa esiymmärryksestä laajemmaksi kokonaiskuvaksi. Sosiaalisaatio ilmenee hiljaisen tiedon ulossaattamisella organisaatiosta haastatteluilla ja epämuodollisella viestinnällä, kaikki tieto tuloksellisuudesta ei ole paperilla dokumentoituna. Koherenssiin eli yhtenäiseen kuvaan pyritään, vaikka informaatiota haetaan monista lähteistä ja sitä käsitellään monilla menetelmillä. Kaikki tarkastuksen valinnat ovat tarkastajan järkeilyn tulosta. Vaikutusten arvioinnin järkeilytyylejä taas ovat tarkastus, arviointi ja tutkimus. Joita myös edelliset tutkimukset ovat keskittyneet tarkastelemaan. Järkeilytyyliin välillä tiedonmuodostuksen menetelmät ja ihanteet vaihtelevat. Tuloksellisuustarkastusta voidaan pitää näistä erillisenä omana järkeilytyylinään, omana professionaan.

Tuloksellisuustarkastuksen tiedonmuodostus ei ole puhtaasti tarkastusta, arviointia tai tutkimuksellista toimintaa. Kaikille kannoille löytyy puoltavia tekijöitä, mutta myös vasta-argumentteja. Lähimpänä se on kuitenkin tarkastusta, johtuen sen institutionaalisesta asemasta ja organisatorisesta järjestelystä. Arviointiin sitä lähinnä yhdistää arvioitamiseen perustuvat tiedonmuodostuksen menetelmät, mutta tarkoitukseltaan se eroaa arvioinnista. Tuloksellisuustarkastus selvittää julkishallinnon varainkäytön vaikuttavuutta tilivelvollisuuden näkökulmasta, kun taas arviointi kehittämisen näkökulmasta.

Tuloksellisuustarkastuksessa on kyse tutkimisesta, mutta ei tieteellisestä tutkimuksesta. Tarkastusraportit eivät ole muodoltaan tieteellisiä vaan määrämuotoisia tarkastusraportteja, käytettyjä menetelmiä ei juurikaan avata, ja esimerkiksi tieteellisessä työssä ei voi mainita haastattelun aineistolähteeksi ”muut relevantit tahot”, varsinkaan jos haastattelukysymyksiä ei avata. Lisäksi tiedon tuottamisen päämäärä (tilivelvollisuus) on eri

kuin tutkimuksilla. Yksi mahdollinen kehityksen suunta on, että tulevaisuudessa tuloksellisuustarkastus on yhä enemmän tieteellistä tutkimusta. Mutta vaikka VTV korostaa omien linjaustensa mukaan tutkimuksellista toimintaa, ei tarkastuksen perusfunktiota pidä unohtaa. Tuloksellisuustarkastuksen päämäärä on tehdä päätelmiä toiminnan tulokellisuudesta tilivelvollisuuden näkökulmasta. Tuloksellisuustarkastusraporttien pitää olla tarpeeksi ”kansantajuisia”, jotta niitä pystyttäisiin tehokkaasti hyödyntämään.

- Mitä metodeja Valtiontalouden tarkastusvirasto käyttää tuloksellisuustarkastuksessa?
 - a. Mitkä menetöt ovat suosituimpia ja mitkä ovat saaneet vähemmän huomiota?

Valtiontalouden tarkastusvirasto käyttää tarkastuksissaan moninaisia metodeja, aineistosta pystyttiin tunnistamaan 14 erilaista metodia, sekä kuusi erilaista haastattelumetodia. Suosituimpia olivat dokumenttianalyysit sekä primäärisestä että sekundaarisesta aineistosta, haastattelut (teema ja puolistrukturoidut, sekä strukturoidut, kohdistuen vastuuhenkilöihin, asiantuntijoihin ja sidosryhmiin). Lisäksi käytettiin epämuodollisia tiedonhankintakeinoja, kuten sähköpostiviestintää ja keskustelua. Lomakekyselyitä, tarkastuskäyntejä, tapaustutkimuksia ja tilastollisia ja määrällisiä analyysejä sovellettiin myös suhteellisen usein. Harvemmin käytettiin kansainvälisiä vertailuja, benchmarkingia, käytettävyyksianalyysiä, tilausarviointia tai mallinnusta. Haastatteluissa haastateltiin harvoin käyttäjiä tai työntekijöitä.

- b. Kuinka monta erilaista metodia yksi tuloksellisuustarkastus keskimäärin sisältää?

Yksittäinen tarkastus sisälsi erilaisia metodeja kahdesta yhdeksään, keskimäärin jokaisessa tarkastuksessa käytettiin viittä metodia. Tuloksellisuustarkastuksen kohdalla voi ajatella, että hallitakseen sosiaalisen todellisuuden monitulkintaista luonnetta, täytyy käyttää useita epätäydellisiä instrumentteja samanaikaisesti, jotta voitaisiin päästä riittävän varmoihin päätelmiin.

- c. Minkälaista muutosta käytettävissä metodeissa on tapahtunut verrattuna aiempaan tutkimustietoon?

Aiempaan tutkimustietoon verrattuna, käytössä ovat edelleen samat pääasialliset tarkastusmenetelmät, eli dokumenttianalyysit ja haastattelut. Erilaiset kyselyt ovat suosituim-

pia kuin aiemmin. Epämuodolliset tiedonhankintakeinot (kuten kirjeenvaihto, puhelut, sähköpostit) on alettu merkitä tiedonhankintakeinoiksi. Sekundäärisiä lähteitä käytetään suurinpiirtein saman verran kun aiemminkin. Tarkastuskäyntejä tehdään myös, vaikka niiden sisältö ja tarkoitus jää epäselväksi raporteista. Merkittävästi ovat kasvaneet taustatutkimusten ja erilaisten harkittujen otantojen käyttäminen tarkastuksissa, kuin myös tilastollisten analyysien tekeminen. Myös kansainvälistä näkökulmaa on käytetty kolmesti, kun aiemmilla periodeilla sellaista ei käytetty ollenkaan. Kahdella aiemmalla tarkasteluperiodilla suosissa ollut benchmarking tuntuu jääneen ”pois muodista”. Kokonaan uutta oli tilausarviointien, käytettävyyssanalyysin ja mallintamisen käyttäminen.

- Voidaanko metodien perusteella päätellä onko se tarkastusta, arviointia vai tutkimusta?

Tuloksellisuustarkastuksessa käytetään sekä tarkastukselle, arvioinnille että tutkimukselle sopivia metodeja. Varsinkin yhteiskuntatieteelle tyypilliset metodit ovat suosiossa, onhan tuloksellisuustarkastuksissa yleensä kysymys vaikuttavuuden tutkimisesta. Pelkästään metodeja katsomalla voidaan päätellä ainoastaan, että kyse ei ole tieteellisestä tutkimuksesta. Muitakin näkökohtia huomioimalla voidaan todeta, että kyseessä on tarkastustoiminta joka käyttää arvioinnin ja tieteellisen tutkimuksen työkaluja omiin tarkoituksiinsa.

Tuloksellisuustarkastuksen metodien parista löytyy runsaasti jatkotutkimuksen kohteita. Käytettävät metodit vaikuttavat tuotettavaan tietoon ja sen mahdollisuuksiin. Tutkimusta voisi jatkaa perehtymällä johonkin tiettyyn tuloksellisuustarkastukselle tyypilliseen metodiin ja pohtimalla sen mahdollisuuksia tuottaa tietoa tuloksellisuudesta. Miten se esimerkiksi vastaa tuloksellisuuden käsitteen monitulkintaiseen luonteeseen ja muihin tuloksellisuustiedon ongelmiin? Toisaalta myös tiedon ja sen hyödyntämisen suhde on kiinnostavaa.

Tutkimuksen älynystyröitä ärsyttävänä lähtökohtana oli paradoksaalisen kuuloinen ajatus monitulkintaisen käsitteen tarkastamisesta. Ahosen Pertin sanoin ”*Oleellisesti kiistanalaisten kysymysten parissa syntyy luovaa hierrettä, joka on omiaan tekemään ihmiselämän mielekkääksi*”. Se on tehnyt myös tämän graduprosessin mielekkääksi.

LÄHDELUETTELO

- Ahonen, Pertti 2001. Evaluointi – Evaluaatio – Arviointi. Teoksessa Myllymäki, Arvo; Vakkuri, Jarmo (toim.): Tulos, normi, tilivelvollisuus. Vammala: Vammalan kirjapaino. 62–86.
- Ahonen, Pertti; Turtiainen, Markku; Nurminen, Juho; Kalijärvi, Teemu; Oksanen, Timo (toim.) 2010. Näkökulmia tuloksellisuustarkastukseen. Valtiontalouden tarkastusviraston selvitys. Edita Prima Oy. Helsinki
- American Accounting Association 1973. A Statement of Basic Auditing Concepts. American Accounting Association. Sarasota, FL
- Barzelay, M. 1996. Performance auditing and the new public management: changing roles and strategies of central audit institutions, 15–56, in OECD, Performance Auditing and the Modernisation of Government, Paris: PUMA/OECD.
- Bowerman, Mary 1996. “The Rise and fall of VFM auditing” teoksessa Accounting and performance measurement : issues in the private and public sectors. Toim. Irvine Lapsley ja Falconer Mitchell. London: Paul Chapman Publishing Ltd. 193–212
- Butt, Henry; Palmer, Bob 1985. Value for money in the public sector. The Decision-Maker’s guide. Oxford: Basil Blackwell.1
- Chelimsky, Eleanor 1997. The Coming Transformations of Evaluations. Teoksessa Chelimsky, Eleanor & Shadish William R. (toim.). Evaluation for the 21st Century. A Handbook. Thousand Oaks. Sage
- Cyert, Richard M.; March, James G. 1963. A Behavioral Theory of the Firm. Prentice Hall. New Jersey.
- Dreschler, Wolfgang 2005. The rise and demise of the New Public Management. Postautistic economics review 33 (Sept.): 17–28.
- Eisenhardt, Kathleen 1989. Agency Theory: An Assessment and Review. Academy of Management Review 1989, Vol. 14, nro.1.
- Furubo J-E. & Sandahl R. (2002): A Diffusion Perspective on Global Developments in Evaluation. Julkaisussa: Furubo, J-E., Rist, R. C. & Sandahl, R. (eds.) International Atlas of Evaluation, pp. 1–23. New Brunswick, London.
- Haaparanta, Leila; Niiniluoto, Ilkka 1986. Johdatus tieteelliseen ajatteluun. Helsingin yliopiston filosofian laitos. Helsinki
- Hacking I. 2004. The Taming of Chance. 8th edition, first published 1990. Cambridge: Cambridge University Press.
- INTOSAI 2004. Standards and guidelines for performance auditing based on INTOSAI’s Auditing Standards and practical experience. ISSAI 3000. www.issai.org.
- INTOSAI 2009. Program Evaluation for SAIs. A Primer. Draft, Paris. www.issai.org.

- INTOSAI 2010. Performance Auditing Standards. ISSAI 3100. (Exposure Draft). www.issai.org.
- Ilmonen, Kaj; Jokinen, Kimmo 2002. Luottamus modernissa maailmassa. Jyväskylän yliopisto. Sophi 60. Jyväskylä.
- Jensen, M.C.; Meckling, W.H. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3.
- Jeppesen, Kim K.; Carrington, Thomas; Catusus, Bino; Johnsen Åge; Reichborn-Kjennerud, Kristin; Vakkuri, Jarmo. Julkaisematon. The Strategic Choices of Nordic Supreme Audit Institutions: Subordination, Differentiation or Hybridisation? Julkaisematon journal artikkeli (12.03.2013).
- Johnsen, Åge; Nørreklit, Hanne; Vakkuri, Jarmo 2006. Introducing a Nordic Perspective on Public Sector Performance Measurement. *Financial Accountability & Management*. 22 (3), 207–212
- Johnsen, Åge; Reichborn-Kjennerud Kristin 2011. Auditors understanding of evidence: A performance audit of an urban development programme. *Evaluation* 17 (3): 217–213
- Keen, Justin 1999. On the Nature of Audit Judgements: The Case of Value for Money Studies. *Public Administration*. Vol.77 (3): 509–525.
- Kivistö, Jussi 2007. Agency Theory as a Framework for the Government-University Relationship. Tampere: Tampereen yliopistopaino.
- Lapsley, Irvine 1996. Reflections on Performance Measurement in the Public Sector. Teoksessa Lapsley, Irvine & Mitchell, Falconer (toim.) *Accounting and Performance Measurement*, s.109–128. London: Paul Chapman Publishing Ltd.
- Leeuw, F. 1996. Auditing and evaluation: bridging gap: worlds to meet? 51-60 in C. Wisler (ed.), *Evaluation and auditing: prospects for convergence*, New Directions for Evaluation. No. 71, Fall.
- Lindblom, Charles E. 1959. The Science of “Muddling Through”. *Public Administration Review* 19: 2. 78–88
- Lonsdale, Jeremy 2000. Developments in Value-For-Money Methods: Impacts and Implications. *International Review of Administrative Sciences* 2000: 73–89. Sage.
- Lonsdale, Jeremy; Wilkins, Peter; Ling, Tom 2011. *Performance Auditing*. Edward Elgar Publishing.
- Mayston, David 1993. Principals, Agents and the Economics of Accountability in the New Public Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6 no. 3/1993.
- Martikainen, Juha-Pekka; Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse; Vakkuri, Jarmo 2002. Kunnallisen tilintarkastuksen ulkoistaminen. Tampere: Tampere University Press
- Mautz, R. K. & Sharaf, Hussein A. 1977. *The Philosophy of Auditing*. Ninth Printinf. Sarasota: American Accounting Association.

- Meklin, Pentti 2001. Tavoitteiden saavuttamisen arviointi kuntataloudessa. Teoksessa Myllymäki, Arvo; Vakkuri, Jarmo (toim.): Tulos, normi, tilivelvollisuus. Vammala: Vammalan kirjapaino. 91–117
- Meklin, Pentti; Oulasvirta, Lasse & Vakkuri, Jarmo 2005. Markkinat, tarkastus ja kontrolli: tarkastuksen muuttuva rooli julkisella sektorilla. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 3/05. 203–214
- Meklin, Pentti & Vakkuri Jarmo 2006. Ambiguity in Performance Measurement: a Theoretical Approach to Organisational Uses of Performance Measurement. *Financial Accountability & Management*. 22 (3), 235–250
- Meklin, Pentti 2008. Tuottavuuden mittaaminen verorahoitteisessa toiminnassa. Kunnallistieteellinen aikakauskirja 4/08
- Meklin, Pentti 2009. Tarkastus verorahoitteisessa ja markkinarahoitteisessa toiminnassa – erojen ja yhtäläisyyksien teoreettisia perusteluja. Teoksessa Heiskanen J., Kihn L-A., Näsi S. (toim) Näkökulmia laskentatoimeen ja tilintarkastukseen. Tampere: Tampereen Yliopistopaino Oy, 56–69.
- Niiniluoto, Ilkka 1984. Tieteen tuntomerkit. Teoksessa Ilkka Niiniluoto, Tiede, filosofia ja maailmankatsomus: filosofisia esseitä tiedosta ja sen arvosta. Helsinki. Otava.
- Nonaka, Ikujiro & Takeuchi, Hirotaka 1995. The knowledge-creating company: how Japanese companies create the dynamics of innovation. New York: Oxford University Press.
- Nutley, Sandra; Levitt, Ruth; Solesbury, William & Martin, Steve 2012. Scrutinizing performance: How assessors reach judgements about public services. *Public Administration*. 90 (4): 869–885.
- Oulasvirta, Lasse 2008. Tilastotieteelliset tarkastusmenetelmät. Seminaariesitys 20.11.2008 http://www.tilastoseura.fi/Lasse_Oulasvirta.pdf
- Owen, John M. & Rogers, Patricia J. 1999. Program evaluation: forms and approaches. London: Sage.
- Pollitt, Cristopher & Summa, Hilikka 1996. Performance Auditing: Travellers tales. Teoksessa Eleanor Chemlinsky ja William Shadish (toim.), Evaluation of the 21st Century: A Resource Book, Newsbury Park, CA:Sage.
- Pollit, Cristopher; Girre, Xavier; Lonsdale, Jeremy; Mul, Robert; Summa, Hilikka & Waerness, Marit 1999. Performance or Compliance? Performance Audit and Public Management in Five Countries. Oxford: Oxford University Press.
- Vakkuri, Jarmo. 2001. Organisaation tuloksellisuusinformaatio tarkastus- ja arviointitoiminnassa: informaation tuotannon ja käytön näkökulmat. Teoksessa Myllymäki, Arvo; Vakkuri, Jarmo (toim.): Tulos, normi, tilivelvollisuus. Vammala: Vammalan kirjapaino. 171–192.
- Vakkuri, Jarmo 2006. Miksi älykkäät organisaatiot tekevät rajoittuneesti rationaalisia ratkaisuja? Monitulkintaisuuden ongelma tehokkuusoppien soveltamisessa. *Halinnon tutkimus* 3/06. 30–46

- Vakkuri, Jarmo & Meklin, Pentti 2006. Ambiguity in Performance Measurement. A Theoretical Approach to Organisational Uses of Performance Measurement. *Financial Accountability and Management* 22 (2006), 3: 235–250
- Vakkuri, Jarmo 2009. Julkisen sektorin tehokkuus monitulkintaisena ongelmana – käsitteet ja lähestymistavat. Teoksessa Vakkuri, J. (toim.). *Paras mahdollinen julkishallinto? Tehokkuuden monet tulkinnat*. Helsinki: Gaudeamus. 11-30
- Vuorinen, Erkki 1996. *Tilintarkastus uudessa kunnalliskulttuurissa*. Turku: Vuoricon Oy
- Raatikainen, Panu 2004. *Ihmistieteet ja filosofia*, Gaudeamus, Helsinki
- Rajavaara M. 2007. *Vaikuttavuusyhteiskunta. Sosiaalisten olojen arvostelusta vaikutusten todentamiseen. Sosiaali- ja terveysturvan tutkimuksia 84*. Kelan tutkimusosasto. Helsinki.
- Rönkkö, Jaakko 2006. Osakeyhtiön KHT-tilintarkastajan ja kunnan JHTT-tilintarkastajan harjoittaman konsultointitoiminnan aiheuttamat rooliristiriidat. Pro gradu -tutkielma.
- Seppovaara, Arto 2013. ISSAI-standardit ja tuloksellisuustarkastus. Konferenssiesitys. Tilintarkastuksen ja arvioinnin symposium 23.05.2013
- Siltala, Juha 2008. Uuden julkishallinnon (NPM) ristiriidat. *Kunnallistieteellinen aikakauskirja* 4/08: 435–456
- Sinkkonen, Sirkka; Kinnunen, Juha 1994. Arviointi ja seuranta julkisella sektorilla. Kuopio: Kuopion yliopiston julkaisuja E. Yhteiskuntatieteet 22.
- Simon, Herbert A. 1956. Surrogates for uncertain decision problems [reply]. Unpublished ONR Research Memorandum #38, GSIA, Carnegie Institute of Technology.
- 1957 Rational Choice and the Structure of the environment. *Psychological Review*. vol. 63, no 2, 1–16
- Sund, Reijo 2008. Vaikuttavuuden monet kasvot. Pääkirjoitus. *Sosiaalilääketieteellinen aikakauskirja* 45 (4), 253-254
- Watts, R.L; Zimmerman, J.L. 1983. Agency Problems, Auditing and the Theory of the Firm: Some Evidence. *Journal of Law and Economics*.
- Wisler, Carl 1996. (Ed.) *Evaluation and Auditing: Prospects for Convergence*. New Directions for Evaluation. A Publication of the American Evaluation Association
- Smith, Peter 1996: A Framework for Analysing the Measurement of Outcome. Teoksessa Smith Peter (toim.) *Measuring outcome in the Public Sector*. 1–19. London; Taylor & Francis.
- Töttö, Pertti 2004. Syvällistä ja pinnallista. Teoria, empiria ja kausaalisuus sosiaalitutkimuksessa. *Vastapaino*. Tampere
- Tilastokeskus. Haastattelutavat. <http://www.stat.fi/virsta/tkeruu/04/> käyty 11.06.2013.

Valtioneuvoston Kanslia. 28.11.2012. Vaikuttavuus ja tuloksellisuusohjelman käsitteitä.
http://vnk.fi/toiminta/kielipalvelut/sanastot/pdf/Vaikuttavuus-_ja_tuloksellisuusohjelman_kasitteita_fi-sv-en.pdf Käyty 11.03.2013

LIITE 1

Aineisto

Valtiontalouden tarkastusviraston tuloksellisuustarkastuskertomukset

2011

215/2011 Vuoden 2004 selonteko – Varuskuntarakenne sekä johtamis- ja hallintojärjestelmä

216/2011 Säädöshankkeiden valtiontaloudellisten vaikutusten arviointi

217/2011 Sosiaali- ja terveydenhuollon valtakunnallisten IT-hankkeiden toteuttaminen

218/2011 Ruokahuollon ja terveydenhuollon rakennemuutokset Puolustusvoimissa

219/2011 Valtion taloudelliset vastuut – esittäminen ja huomiointi suunnittelun ja seurannan asiakirjoissa

220/2011 Ympäristöministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä

221/2011 Vammaispalvelut muuttuvassa kunta- ja palvelurakenteessa – valtion ohjaus kehitysvammaisten asumisen palveluiden järjestämisessä

222/2011 Koulutus- ja työvoimatarpeiden ennakointi, mitoitus ja kohdentaminen

223/2011 Puolustusministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä

224/2011 Kaupunki- ja metropolipolitiikka

225/2011 Valtionhallinnon toimitilat ja konserniohjaus

226/2011 Poliisin ja syyttäjän yhteistyö

227/2011 Energia- ja ilmastoteknologian tukeminen

228/2011 Sairaanhoidtovakuutus – erityisesti korvaukset yksityislääkäreiden ja yksityishammaslääkäreiden palkkioista

229/2011 Pitkäaikaistyöttömien työllistyminen ja syrjäytymisen ehkäisy

230/2011 Työsuojeluvalvonta

231/2011 Tuottavuusohjelman toteuttaminen ja vaikutukset

232/2011 Tuottavuusohjelman toimeenpano ja vaikutukset oikeusministeriön hallinnonalalla

233/2011 VR-konserni: Valtion omistajaohjaus ja henkilöjunaliikenneostot

234/2011 Työ- ja elinkeinoministeriön hallinnonalan ohjausjärjestelmä

235/2011 Ilmastomuutoksen hillintä - Ilmasto- ja energiastrategian valmistelu ja toimeenpano

2012

1/2012 Valtionavustukset sosiaali- ja terveydenhuollon IT-hankkeissa

2/2012 Äkillisten rakennemuutosalueiden tukeminen

3/2012 Tilahallinta puolustushallinnossa

5/2012 Sairauspoissaolot ja niiden seuranta valtionhallinnossa

6/2012 Lastensuojelu

8/2012 Humanitaarinen apu

11/2012 Toisen asteen koulutuksen rakennejärjestelyt

12/2012 Sosiaali- ja terveysministeriön säädösvalmistelu

13/2012 Työperäinen maahanmuutto

18/2012 Hallituksen lainsäädäntösuunnitelma